



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Företagsekonomi: Examensarbete i redovisning på kandidatnivå 15 hp

VT21

Revisorn har ordet

En kvalitativ studie som undersöker hur revisorer resonerar
kring sina professionella bedömningar

Författare:

Joacim Arplöw 950321

Victor Bolin 950719

August Samuelsson 951018

Handledare:

Kristina Artsberg

Sammanfattning

- Titel:** Revisorn har ordet. En kvalitativ studie som undersöker hur revisorer resonerar kring sina professionella bedömningar.
- Seminariedatum:** 2021-06-02
- Kurs:** FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Syfte:** Syftet med studien är att undersöka hur revisorer gör sina professionella bedömningar och därigenom skapa en djupare förståelse för varför revisorer tolkar och granskar företags finansiella rapporter på detta sätt.
- Metod:** Denna tvärsnittsstudie grundar sig i konstruktivism där materialet samlats in enligt kvalitativ forskningsdesign. Vidare bidrar uppsatsen med ett hermeneutiskt synsätt på revisorns bedömningar.
- Teoretisk referensram:** Uppsatsen utgår ifrån teorier om principal- och agentteorin, strukturell/bedömande revision, professionell bedömning, rättvisande bild och resultatplanering
- Empiri:** Empirin utgår från fem intervjuer och fem artiklar.
- Resultat:** Slutsatserna som dras från analysen är att revisorns bedömningar är komplexa. Rättvisande bild och resultatplanering ger stort bedömningsutrymme och bidrar således till att de professionella bedömningarna blir svåra att utföra. Därmed har den här studien bidragit till forskningen med att visa hur bedömningar i dessa svårbedömda situationer sker och vad som gör att dessa bedömningar behövs för att utföra en god revision.
- Nyckelbegrepp:** Professionell bedömning, resultatplanering, rättvisande bild, revision och kontrollorgan.

Abstract

- Title:** The auditor has the floor. A qualitative study examining the auditor's reasoning in their professional judgement.
- Seminar date:** 2021-06-02
- Purpose:** The purpose of the study is to examine how auditors' reason in their professional judgments and thereby create a deeper understanding of why auditors interpret and review companies' financial reports in the manner that they do.
- Methodology:** This cross-sectional study is based on constructionism where the material is collected according to qualitative research design. Furthermore, the thesis contributes with a hermeneutic approach to the auditors' professional judgement.
- Theoretical perspectives:** The thesis is based on theories of Swedish GAAP, a true and fair view, positive accounting theory, the principal and agent theory and research on the auditors' role.
- Empirical:** The empirical evidence is based on five interviews and five articles.
- Conclusions:** The conclusions drawn from the analysis are that the auditor's assessments are complex. A true and fair view and earnings management provides a scope for assessment and thus contributes to making the assessments difficult to carry out. Thus, this study has contributed to the research by showing how assessments in these difficult-to-assess situations take place and why these assessments are necessary to perform a good audit.
- Key words:** Professional judgment, earnings management, true and fair view, auditing, supervisor

Innehållsförteckning

1 Bakgrund och syfte	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Problemdiskussion	6
1.3 Syfte	7
1.4 Disposition	7
2 Teori	9
2.1 Revisorns roll enligt principal- och agentteorin	9
2.2 Revisorns tillvägagångssätt	11
2.2.1 Professionell bedömning	11
2.3 Rättvisande bild och resultatplanering	12
2.4 Val av teoretiskt ramverk	14
3. Metod	16
3.1 Forskningsmetod & forskningsstrategi	16
3.2 Datainsamlingsmetod	18
3.2.1 Intervjuer	18
3.2.1.1 Semistrukturerade intervjuer	19
3.2.2 Artiklar	20
3.2.2.1 Kvalitativ innehållsanalys	20
3.2.3 Resultatplaneringsmetoder	21
3.3 Urval	23
3.3.1 Urval av intervjuer	23
3.3.2 Urval av artiklar	25
3.4 Trovärdighet	27
3.4.1 Tillförlitlighet	27
3.4.2 Överförbarhet	27
3.4.3 Pålitlighet	28
3.4.4 Konfirmering eller bekräftelse	28
3.5 Etik	29
3.6 Analys av insamlat material	29
4 Empiri & analys	32
4.1 Hur utför revisorerna sina bedömningar?	32
4.1.1 Magkänslans betydelse för den professionella bedömningen	32
4.1.2 Standardiseringens funktion i den professionella bedömningen	33
4.1.3 Uppsåtliga felaktigheter eller misstag?	36
4.1.4 Relationen mellan revisor och klient	38

4.2 Varför utför revisorerna bedömningar så som de gör?	39
4.2.1 Checklistor - ett hot mot professionella bedömningar?	39
4.2.2 Varför krävs bedömningarna?	41
4.2.3 Revisorernas syn på bedömningsutrymme	43
4.2.4 Problematiken med framtidsprognoser	46
5 Avslutning	48
5.1 Slutsats	48
5.2 Diskussion	50
5.3 Förslag till vidare forskning	52
Referenser	53
Bilagor	60
Bilaga 1: Intervjuguide	60
Bilaga 2: Informationsbrev	61

1 Bakgrund och syfte

Kapitel 1 ämnar att ge läsaren grundläggande kunskap om ämnet samt presentera det forskningsproblem, syfte och frågeställning som uppsatsen syftar till att besvara. Kapitlet avslutas med att ge en presentation av dispositionen för att genomgående visa hur uppsatsen är uppdelad.

1.1 Bakgrund

Enligt aktiebolagslagen 9 kap 3 § ska revisorns granskning av finansiella rapporter utföras med professionell skepticism. Vidare ska revisorn följa god revisions sed vilket innebär att det ställs krav på revisorns tillvägagångssätt vid granskningen (Revisorsinspektionen, u.å.). FAR (u.å.) resonerar liknande och revisorn ska enligt dem granska verksamhetens finansiella rapporter och styrelsens förvaltning. Genom granskning bedömer sedan revisorn huruvida verksamhetens finansiella rapporter ger en rättvisande bild av företagets verksamhet (FAR, u.å.). Det finns olika tillvägagångssätt för revisorer att genomföra en sådan granskning. Eklöv och Power (2001; 2003) menar att vissa revisorer arbetar på ett mer strukturerat sätt medan andra arbetar mer ostrukturerat med bedömningar. Enligt det strukturerade arbetssättet styrs revisionen mer av regelverk och granskningen av företags finansiella rapporter baseras på de insamlade revisionsbevisen (Eklöv, 2001). Vidare menar Eklöv (2001) att den strukturella revisionen genomförs med hjälp av olika övervakningsaktiviteter som exempelvis kvalitetskontroll av dokumentation eller användning av standardiserade checklistor (Eklöv, 2001). Till skillnad från det strukturella arbetssättet är det ostrukturerade arbetssättet mer baserat på revisorns egna bedömningar som grundas i relationer och förhandlingar mellan revisorn och det granskade företaget (Eklöv, 2001). De bedömningar som görs i det ostrukturerade arbetssättet menar Eklöv (2001) baseras på tillit, intuition och erfarenhet. Ivan (2016) definierar nedan professionella bedömningar inom redovisning och granskning.

“Professional judgment is defined as the application of the accumulated knowledge and experience gained through a relevant accounting or auditing training, by making use of the ethical standards, resulting in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in specific

circumstances, such as an audit mission and/or the accounting of economic transactions, by observing accounting principles.” (Ivan, 2016, s. 1128)

Ivans (2016) definition av professionell bedömning ger utrymme för tolkning av hur dessa bedömningar kan utföras i praktiken. Bland annat menar Ivan (2016) att de professionella bedömningarna görs genom den kunskap och erfarenhet som byggts upp genom relevant arbetslivserfarenhet. Erfarenheten ska sedan hjälpa revisorn i hur denne följer etiska standarder och redovisningsprinciper för att göra en bedömning. Power (2003) menar vidare att olika revisionsbyråers val av arbetssätt skiljer sig från varandra och forskningen är tudelad i vilket tillvägagångssätt vid revision som faktiskt ger den mest överensstämmande bilden av ett företags finansiella ställning.

1.2 Problemdiskussion

Det framgår att olika revisorer arbetar på olika sätt (Power, 2003; Eklöv, 2001). Ivan (2016) beskriver att det är erfarenhet och kunskap som ligger till grund för de professionella bedömningarna. Detta gör det intressant att undersöka hur dessa bedömningar görs i situationer där bedömningsutrymmet är stort och osäkerheten kan vara hög. Som nämnt tidigare skall revisorer bedöma huruvida företag redovisar en rättvisande bild av sin verksamhet (FAR, u.å.). Enligt årsredovisningslagen 2 kap 3 § kan man avvika från bokföringsnämndens allmänna råd för att ge en mer rättvisande bild av verksamheten. Möjligheten att kunna avvika från bokföringsnämndens allmänna råd bidrar till ett stort bedömningsutrymme i bestämmandet av vad som är en rättvis bild av en verksamhet. Eftersom bedömningsutrymmet är stort när det gäller att ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning kan detta resultera i att revisorns granskning blir svår att genomföra.

Utöver att bedömningsutrymmet är stort inom ramen för rättvisande bild menar också Dechow och Skinner (2000) att revisorer ofta tycker att den rättvisande bilden av företags redovisning försvåras på grund av resultatplanering. Den här uppsatsen har valt att tolka resultatplanering som ett val där man redovisar ett resultat som ligger inom regelverket men som kanske inte visar hela sanningen. Eftersom rättvisande bild och resultatplanering ger stort utrymme för företag att ändra sina resultat försvåras detta revisorernas granskning av företagen. Trots svårigheterna i att

ge en rättvisande bild menar även Dechow och Skinner (2000), att resultatplanering till viss del faktiskt behövs för att ge en bättre prognos över företags ekonomiska ställning. Men Belski, Beams och Brozovsky (2008) menar istället att det i vissa fall anses omoraliskt att resultatplanera och menar därmed att det finns ett samband mellan moral och efterlevnad av regelverk.

Carrington (2014) menar att det finns svårigheter för en revisor att granska alla transaktioner och verifikationer inom en verksamhet. Istället för att försöka granska alla händelser så görs istället bedömningar över vilka poster som är aktuella för granskning. Utifrån dem kan revisorn sedan utvärdera ett företags finansiella rapporter och säkerställa att de redovisar en så rättvisande bild som möjligt. Revisorerna gör sina bedömningar i samråd med företagen som de granskar och tillsammans arbetar de fram företagets finansiella rapporter som skall representera en rättvisande bild av företagets finansiella ställning (Eklöv, 2001). Beroende på hur den finansiella ställningen tolkas kan dock flera versioner av rättvisande bild tas fram. I och med att företag också kan resultatplanera sina finansiella rapporter gör detta att det kan vara svårt för en revisor att bedöma ifall den bilden stämmer överens med verkligheten. Detta gör det intressant att undersöka hur dessa bedömningar går till i praktiken.

1.3 Syfte

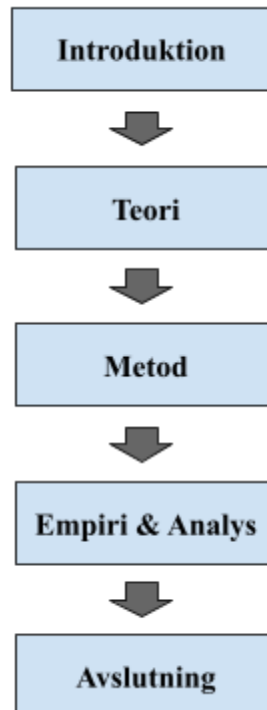
Syftet med studien är att undersöka hur revisorer gör sina professionella bedömningar och därigenom skapa en djupare förståelse för vad som ligger till grund för revisorers tolkningar och granskningar av företags finansiella rapporter. Utifrån syftet så har följande forskningsfråga formulerats:

Hur resonerar revisorer vid professionella bedömningar och vad ligger till grund för deras bedömningar när det kommer till poster med stort bedömningsutrymme?

1.4 Disposition

Uppsatsens disposition är strukturerad enligt fem avsnitt (se figur 1). Uppsatsens första kapitel börjar med en introduktion till ämnet som innehåller en bakgrundsbeskrivning samt en diskussion kring ämnet som slutligen leder fram till vårt forskningsproblem. Efter

forskningsproblemet har syftet med uppsatsen formulerats. I det andra kapitlet tar vi upp de teorier och begrepp som ligger till grund för uppsatsen. Metoden tas upp i det tredje kapitlet där vi beskriver vårt tillvägagångssätt och vår forskningsansats. Här återfinns även två resultatplaneringsmetoder som använts som metod vid insamlingen av empiri. I det fjärde kapitlet finns uppsatsens analys. Där diskuteras den insamlade empirin från intervjuer och artiklar ihop med teorin. Vidare i kapitel fem presenteras våra slutsatser som vi kommit fram till och vilken innebörd dessa slutsatser har på en mer generell nivå och en diskussion kring dessa. Efter detta diskuteras förslag på vidare forskning.



Figur 1. Överblick av uppsatsens disposition

2 Teori

Kapitel två presenterar de teorier som ligger till grund för analysen i kapitel fyra. Teorierna nedan utgår från hur revisorer resonerar vid professionella bedömningar och vad som ligger till grund för deras bedömningar när det kommer till poster med stort bedömningsutrymme. Den första teorin förklarar revisorns roll i principal- och agentteorin för att förstå vilken roll revisorn spelar i relationen mellan principal och agent. Därefter presenteras revisorns tillvägagångssätt vid granskning av företags finansiella rapporter. Där återfinns olika arbetssätt såsom den strukturella och bedömande revisionen. Detta diskuteras och exemplifieras för att senare skapa en förståelse om revisorns professionella bedömningar. Vidare så tas rättvisande bild och resultatplanering upp för att skapa en förståelse om olika situationer där bedömningsutrymmet är stort för en revisor. Kapitel två avslutas med en motivering av valet av det teoretiska ramverket.

2.1 Revisorns roll enligt principal- och agentteorin

Donaldson och Davis (1991) förklarar principal- och agentteorin inom företagsekonomi som en teori där principalerna representeras av ägare och agenterna representeras av företagsledare. I den relationen förväntas agenten att endast se till egenintresse och därigenom försöka maximera sin egen nytta. Detta kan leda till att agenten inte kommer att utföra prestationer utifrån principalens intressen (Jensen & Meckling, 1976). För att försöka minimera agentens egenintresse kan principalen skapa lämpliga incitament för agenten som gör att agenten väljer att agera utifrån de intressen som principalen har (Jensen & Meckling, 1976). Dessa incitament kan vara kontrollsysteem och ekonomisk ersättning vid uppfyllandet av principalens intressen, så att agenternas egenintressen likställs med principalens intressen (Jensen & Meckling, 1976). Deegan och Unerman (2011) resonerar på samma sätt och förklarar hur företag kan välja att sammanställa kontrakt för att säkerställa att alla parter är motiverade för att maximera företagets värde. På så sätt kan deras intressen matchas med varandra, så att agentförlusterna kan minimeras (Donaldson & Davis, 1991). Trots att kontrakt upprättats mellan parterna så kan principalen aldrig vara helt säker på huruvida agenten agerar utifrån egenintresse eller inte. För att säkerställa att agenten inte agerar utifrån egenintresse föreslår Anthony, Govindarajan,

Hartmann, Kraus och Nilsson (2014) att övervakning kan ske genom att principalen anlitar revisorer som ett kontrollorgan.

Revisorns roll i relationen mellan principalen och agenten möjliggör att parterna kan förlita sig på revisorn som en extern part som har i uppgift att se objektivt på företagsinformationen (Verbruggen, Christiaens, Reheul & Caneghem, 2015). Det här sker genom att revisorn kan använda sig av övervakning och tillsyn av finansiell och icke-finansiell rapportering, extern revisionsverksamhet och intern kontroll (Raimo, Vitolla, Marrone & Rubino, 2020). Genom dessa aktiviteter kan revisionsprocessen bidra till ett förbättrat informationsflöde som bidrar med lättillgänglig information såväl internt i företaget som till revisorn (Raimo et al., 2020).

Det kan uppstå ett förväntningsgap mellan revisorn och det granskade företaget. Detta förväntningsgap kan uppstå i den ovannämnda relationen mellan revisorn och uppdragsgivare eftersom det kan råda meningsskiljaktigheter mellan parterna kring vad revisorn ska bidra med (Cassel, 1996). Revisorns uttalanden kan av uppdragsgivaren förväntas förmedla en säkerhet att all redovisning har granskats (Eilifsen, 2013). Revisorns tid och budget är dock begränsad och således gör revisorn bedömningar av det som kan anses vara riskartat och väsentligt och bedömer därmed inte alla transaktioner (Cassel, 1996). Även Eklöv (2001) presenterar material från en revisor som anser att risk och väsentlighet är viktiga begrepp att ha i åtanke vid revision. Eklöv (2001) menar att revisorer inte kan granska små summor med samma noggrannhet som stora summor, då de stora summorna i slutändan påverkar de finansiella rapporterna mer än de små. Företag kan alltså i vissa situationer där revisorn inte påpekat att den har funnits några små felaktigheter tro att företaget inte har några felaktigheter alls i sin redovisning (Cassel, 1996). Principalen och agenten kan alltså tänkas ha en övertro för revisorns granskning då de tror att den är mer omfattande än vad den egentligen är. Power (1997) anser därtill att tilltron till revisorerna är för stor. Vidare menar han att revisionsteam endast består av olika människor med olika erfarenhet som satts ihop för att göra revisionen och att dessa inte besitter någon överförmåga (Power, 1997).

2.2 Revisorns tillvägagångssätt

Den tidigare forskningen är inte enig kring hur revisorer genomför sitt arbete. Det som främst har diskuterats är om revisionen är strukturell eller bedömande i sin natur (Eklöv, 2001). Ett bidrag till diskussionen är att revisorer vill se på revisionen som ett organiskt system där arbetet baseras på bedömningar medan tillsynsmyndigheter motsätter sig detta synsätt och vill snarare att revisionen ska fungera som ett mekaniskt system (Dirmischt & Mcallister, 1982, genom Eklöv, 2001, s. 52). Scholes (1982, genom Eklöv, 2001, s. 52) menar att det kan vara svårt att enbart se revisionen som ett mekaniskt system eftersom revisionen innehåller intuitiva processer som är motståndskraftiga mot standardisering och därmed svåra att formellt definiera. Vidare hävdar Francis (1994) att det alltid kommer att finnas subjektivitet i revisionen. Francis (1994) påstår att en det finns en spänning mellan strukturell och bedömande revision vilket kan göra att bedömningsdelen styrs mer av strukturell revision än tvärtom, vilket gör att revisorns bedömningar minimeras. Detta eftersom revisorns bedömning, vid standardisering av revisionsprocessen, blir förenklad och icke-reflekterande (Francis, 1994). Francis (1994) menar vidare att det finns större möjlighet att utföra en bra revision om revisorn ger större utrymme för bedömningar under granskningen. Något som kan uppfattas som kontroversiellt är påståendet kring att revisionen lämpligast praktiseras genom subjektiva bedömningar (Francis, 1994). Power (1997) menar dessutom att det kan vara svårt för revisorn att se på företagsinformation objektivt eftersom informationen överförs i förhandlingar med företaget. Därmed kan revisorns objektivitet tänkas påverkas. Dock kommer Eklöv (2001) fram till att revisorn i slutändan gör en självständig och oberoende bedömning av de förhandlingar och diskussioner man haft tillsammans med företaget, revisorn har således sista ordet. Diskussioner har förts huruvida revisionen ska vara baserad på den objektiva kunskapen eller om den ska vara mer baserad på subjektiv förståelse som traditionellt karaktäriseras av revisorns professionella bedömningar (Francis, 1994).

2.2.1 Professionell bedömning

Som nämnt tidigare menar Ivan (2016) att den professionella bedömningen görs genom den kunskap och erfarenhet som revisorn byggt upp genom relevant arbetslivserfarenhet. De professionella bedömningarna kan däremot resultera i olika slutsatser beroende på hur

regelverken tolkas. Detta innebär att det kan vara svårt att definiera vilken slutsats som är rätt och vilken som är fel (Ionescu, 2011, genom Ivan, 2016, s. 1128). Detta kan leda till att en revisors slutsatser ifrågasätts. När revisorns professionella bedömning ifrågasätts så behövs omfattande dokumentation som tydligt visar hur revisorn har gått tillväga i sin professionella bedömning (Ivan, 2016). Desto mer komplex bedömningen är desto högre krav ställs det också på att det finns gedigen dokumentation (Ivan, 2016). Välgrundade och väldokumenterade professionella bedömningar är att föredra eftersom det hjälper revisorn att försvara den utförda revisionen, det bidrar också till en bättre återspeglning av företags verksamhet (Ivan, 2016). Ivan (2016) menar vidare att företag behöver vara transparenta med sin företagsinformation så att revisorn kan göra lämpliga bedömningar.

Gao och Zhangs (2019) forskning visar att det ligger mycket stolthet i revisor som yrke och att yrkesgruppen föredrar att använda sig av professionella bedömningar. Gao och Zhang (2019) ställer sig negativt till strängare revisionsstandarder då de anser att detta bidrar till att revisorernas professionella bedömningar begränsas vilket inte uppskattas av revisorerna. Trots att Gao och Zhang (2019) visar att revisorer generellt vill kunna använda sig av bedömningar i sin revision menar Power (2003) att trenden går mot mer strukturell revision. Power (2003) menar att trenden finns för att revisionsbyråerna känner ett större behov av att kontrollera kvaliteten på arbetet som revisorerna utför. Genom att standardisera revisionen menar Power (2003) att byråerna kan bli mer effektiva i sitt arbete och därmed även få ekonomiska fördelar.

2.3 Rättvisande bild och resultatplanering

Som nämnt i inledningen kan man enligt årsredovisningslagen avvika från bokföringsnämndens allmänna råd för att ge en mer rättvisande bild av verksamheten. Den här bestämmelsen menar Marton (2019) härstammar från det engelska “true and fair view” som i sin tur kommer från idén om en så kallad “true and fair override”. Override-regeln beskrivs som att man kan välja att avvika från råd och rekommendationer för att ge en mer rättvisande bild av verksamheten, likt årsredovisningslagens definition. Till skillnad från i Sverige appliceras override-regeln till fullo i majoriteten av EUs medlemsländer. Detta innebär att det, för de länder som använder sig av bestämmelsen, är en skyldighet att avvika från gällande lagstiftning för att redovisa en mer rättvisande bild av verksamheten. Men i Sverige ser det annorlunda ut då override-regeln bara får

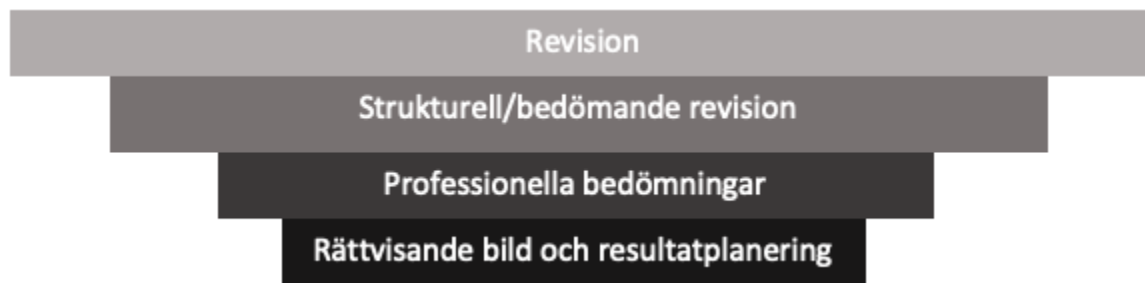
appliceras vid avvikelser från råd och rekommendationer (Fagerberg, 2018). En liknande princip som tidigt använts i Sverige är konjunkturutjämningsprincipen. Sillén och Västhagen (1961) beskriver konjunkturutjämningsprincipen som att man jämnar ut resultaten för att redovisa en mer rättvis bild av verksamheten över flera redovisningsperioder, vilket kan tolkas som en slags resultatplanering. Som nämnt i inledningen finns det en konflikt mellan forskare där vissa anser att resultatplanering är en naturlig del av redovisningen medan andra anser att den bör motverkas. Trots svårigheterna i att ge en rättvisande bild menar även Dechow och Skinner (2000) att resultatplanering till viss del faktiskt behövs för att ge en bättre prognos över företags ekonomiska ställning.

Hamilton och hÓgartaigh (2009) jämför den engelska motsvarigheten till rättvisande bild, true and fair view, med Bourdieus habitus. Hamilton och hÓgartaigh (2009) kommer fram till att den rättvisande bilden är ett socialt fenomen som kontinuerligt ändras av den yrkesgrupp som använder den. Hamilton och hÓgartaigh (2009) citerar Bourdieu när de skriver att true and fair view “becomes what they are”, att den rättvisande bilden alltså blir det den är genom sociala konstruktioner. Revisorer och andra användare av begreppet skapar därmed sin egen version av vad rättvisande bild faktiskt innebär. Eftersom parter skiljer sig från varandra i hur de tolkar rättvisande bild blir det också svårt för revisorn att avgöra och bestämma vilken tolkning som ligger närmast verkligheten.

Men finansiella rapporter skall vara objektiva, det ska finnas verifierbar data och informationen som lämnas ska vara tillräckligt omfattande (Artsberg, 2005). Företags finansiella rapporter skall därmed tolkas som sanningsenliga eftersom företagen då baserar dem på objektivitets-, kostnads- och fortlevnadsprincipen (Artsberg, 2005). Artsberg (2005) menar att rättvisande bild kan delas upp i två etiska begrepp, fair och sann. Det går att tolka det som att sann information inte nödvändigtvis behöver vara fair, alltså att sanningsenlig information inte behöver innebära en rättvisande bild. Därmed kan företag välja den fakta som de vill rapportera och kan således dölja information som de inte vill visa, företag kan alltså vilseleda utan att ljuga (Artsberg, 2005). Även detta försvårar revisorns situation i att försöka bedöma vad som utgör den rättvisande bilden.

Utöver att bedöma vad som representerar en rättvisande bild av en verksamhet har revisorn också i uppgift att försöka uppmärksamma aktiviteter i en verksamhet som tros kunna leda till resultatplanering (Ferramosca, Greco & Allegrini, 2017). Vidare menar Fagerberg (2008) att resultatplanering kan vara svårt att upptäcka och att företag med en fungerande internrevision därmed enklare kan undvika att resultatplanering sker omedvetet. I motsats till Fagerberg (2008) undersöker Belski et al. (2008) inställningen till medveten resultatplanering och kommer fram till att medveten resultatplanering är omoraliskt och oetiskt. Studien visade att intentionen till resultatplaneringen var av största vikt och gjordes den av opportunistiska skäl ansågs den vara mer oetisk än om man gjorde resultatplaneringen av effektivitetsskäl (Belski et al., 2008).

2.4 Val av teoretiskt ramverk



Figur 2. En överblick över uppsatsens teoretiska ramverk

För att komma åt studiens forskningsobjekt, de professionella bedömningarna, och således uppfylla uppsatsens syfte krävs ett teoretiskt ramverk. Principal- och agentteorin valdes ut för att förstå relationen mellan revisorn, företagsledning samt ägaren. Genom att förstå den relationen kunde uppsatsen komma åt hur revisorns tillvägagångssätt vid granskning av företag kan se ut. Det finns två tillvägagångssätt som verkar styra revisorerna i sitt arbete, att arbeta mer strukturellt eller att arbeta mer med bedömningar. De här två arbetssätten används i hög grad och det är därför viktigt att förklara båda två, genom att förstå det strukturella arbetssättet kan en ökad förståelse för de professionella bedömningarna nås. För att förstå komplexiteten i de professionella bedömningarna krävdes också områden där bedömningsutrymmet är stort och där bedömningar kan vara svåra att utföra. Därmed valdes rättvisande bild och resultatplanering ut.

Den rättvisande bilden är svår att definiera och beroende på vem som gör bedömningen av vad som visar en rättvisande bild av en verksamhet kan detta se väldigt olika ut. Resultatplanering ligger nära rättvisande bild då ett planerande av ett resultat kan bidra med en rättvisande bild som kan vara sann, men nödvändigtvis inte rättvis. Där kommer också revisorns roll in, att bedöma huruvida den bild som en verksamhet presenterar i sina finansiella rapporter stämmer överens med verkligheten och således ger en rättvisande bild. Med hjälp av dessa teorier hoppas vi kunna uppnå en större förståelse för hur revisorer gör sina professionella bedömningar när det kommer till komplexa och svårbedömda situationer.

3. Metod

Det första avsnittet i det här kapitlet kommer att redogöra för studiens valda forskningsdesign och forskningsmetod. Avsnitt två kommer gå vidare med att presentera studiens datainsamlingsmetod. Utöver det så presenteras även en utförligare beskrivning av de två resultatplaneringsmetodernas innebörd för uppsatsen. I avsnitt två kommer även en redogörelse kring varför valet av semistrukturerade intervjuer och innehållsanalys är fördelaktigt för uppsatsens valda syfte och problemformulering. I avsnitt tre finns en presentation av de urval som har genomförts för att redogöra på vilket sätt respondenterna valts ut. En diskussion kring trovärdighet, tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet, konfirmation samt etik lyfts i avsnitt fyra och fem. Avslutningsvis kommer det en förklaring kring hur vi har analyserat det insamlade materialet från våra semistrukturerade intervjuer och innehållsanalysen av tidskrifter.

3.1 Forskningsmetod & forskningsstrategi

Uppsatsens forskningsmetod kan betraktas som en tvärsnittsstudie. Bryman, Bell och Harley (2019) beskriver detta som en forskningsmetod där man oftast gör kvalitativa intervjuer eller kvalitativa innehållsanalyser av dokument för att beskriva ett fenomen. Kvalitativ forskningsmetod används när man försöker uppnå en djupare förståelse för ett specifikt ämne och lägger stor vikt vid tolkandet av sociala sammanhang (Bryman et al., 2019). Då uppsatsen försöker förstå revisorers professionella bedömningar är den kvalitativa forskningsmetoden därmed bäst lämpad för uppsatsens syfte.

Vidare har studien applicerat forskningsstrategin konstruktivism istället för objektivism som snarare sammankopplas med kvantitativ forskning. Det konstruktivistiska förhållningssättet grundar sig i att verkligheten skapas genom sociala interaktioner och att den absoluta sanningen inte kan fastställas av verkligheten (Bryman & Bell, 2017). Förhållningssättet användes som ett hjälpmedel för att förstå hur revisorer resonerar när de utför sina professionella bedömningar. Genom det konstruktivistiska förhållningssättet kunde förståelse nås kring hur vi uppfattar den verklighet som revisorer är verksamma inom. Konstruktivismen är subjektiv i den mening att information hela tiden tolkas och kontinuerligt revideras. Tillsammans med relevanta teorier kan

man med hjälp av konstruktivismen få en djupare förståelse för insamlad empiri (Bryman et al., 2019). Då uppsatsen grundar sig i revisorns tolkningar, resonemang och bedömningar ansågs konstruktivismen och den valda forskningsmetoden passa för att uppnå uppsatsens syfte. Genom att använda revisorers uttalanden kan den här uppsatsen ta hjälp av konstruktivismen eftersom revisorn är i ett specifikt sammanhang och gör sina subjektiva bedömningar av de regelverk som finns. Vidare kan informationen kategoriseras och tolkas djupare utifrån det sociala sammanhang som revisorn befinner sig i. Detta stöds av Eklövs (2001) forskning som kommer fram till att granskningen som utförs av revisorer bygger på sociala konstruktioner snarare än logiskt förklarbara anledningar. Eklöv (2001) menar att granskningen av företag bygger på ett socialt samspel mellan revisorn och företaget som granskas.

I relation till det konstruktivistiska ontologiska förhållningssättet har även studien applicerat ett hermeneutiskt synsätt för att tolka revisorernas subjektiva bild av verkligheten. Med hjälp av det konstruktivistiska förhållningssättet kunde uppsatsen öka sin förståelse kring respondenternas omvärld och genom att applicera ett hermeneutiskt synsätt kunde uppsatsen tolka den förståelsen och samtidigt förstå revisorernas åsikter om professionella bedömningar. Det hermeneutiska synsättet försöker beskriva att vad man uppfattar som verkligheten inte är fakta utan endast subjektiva bedömningar av den verklighet man befinner sig i. Vidare är målet med synsättet att försöka förstå dessa subjektiva sätt att se på verkligheten (Skärvad & Lundahl, 2016). Med hjälp av det hermeneutiska synsättet kunde uppsatsen därmed tolka revisorernas resonemang och ståndpunkter för att skapa en uppfattning om den sociala verklighet som revisorerna praktiserar inom. Detta gjorde också att studien kunde bidra till en större förståelse för revisorernas resonemang kring hur deras professionella bedömningar utförs.

Då den kvalitativa forskningsmetoden ämnar till att tolka information finns det också kritik mot metoden. Kritiken riktas främst mot att författarens subjektivitet kan påverka hur informationen tolkas (Bryman et. al, 2019). För att undvika detta har respondenterna och de revisorer som skrivit eller ställt upp på intervjuer i artiklarna valts från olika byråer, i olika roller och i olika åldrar för att försöka få en så objektiv syn på informationen som möjligt.

3.2 Datainsamlingsmetod

3.2.1 Intervjuer

Studiens datainsamlingsmetod utgick från bland annat digitala videosamtal. I intervjuerna fick respondenterna välja var intervjun skulle utspela sig för att göra det så bekvämt för de som möjligt. Att erbjuda olika alternativ till respondenterna angående vart intervjun skulle ta plats har hjälpt oss att få tillgång till så många respondenter som möjligt. Alla intervjuer tog plats på digitala plattformar då alla inblandade ville följa de restriktioner och rekommendationer som fanns under rådande omständigheterna på grund av covid-19. Under de digitala videointervjuerna så valdes den digitala plattformen *Zoom* då den har använts tidigare. Fördelarna med videosamtalen var bland annat att vi kunde se respondenten och då lättare kunna tolka deras kroppsspråk och resonemang när vi fick se deras omgivning. Vidare så skapade de digitala videosamtalen också en fördel då studien kunde nå ut till fler möjliga respondenter och därmed få en större delaktighet och positiv korrespondens från de respondenter som kunde delta (Bryman & Bell, 2017). Videosamtalen bidrog också till att respondenternas svar blev mer genomtänkta och detaljerade än om samtalet hade skett ansikte mot ansikte (Bryman & Bell, 2017). De digitala mötena möjliggjorde också att det var möjligt att intervjua respondenter som befann sig på andra orter och således kunde även de bidra med sina tolkningar och ståndpunkter.

Nackdelen med att utföra intervjuerna digitalt var att det ibland dök upp problem med både ljud och bild under de digitala intervjuerna där ljudet ibland blev försenat. Detta gjorde att ljudet ibland var svårt att uppfatta och därmed ibland svårt att transkribera. Respondenterna tyckte att det gick bra att delta i digitala intervjuer då erfarenheten av detta har stärkts av pandemin samtidigt som plattformen hade använts innan. De digitala omständigheterna gjorde att det ibland var svårt att inte avbryta respondenten på grund av förseningar eller hack i ljudöverföringen. Vi försökte dock att vara flexibla under intervjuerna för att kunna följa respondentens svarsriktning (Bryman & Bell, 2017).

3.2.1.1 Semistrukturerade intervjuer

Efter noggrann undersökning av den tidigare forskningen valdes en kvalitativ metod och semistrukturerade intervjuer för att möjliggöra analys av respondenternas tolkningar och ståndpunkter. En semistrukturerad intervju beskrivs av Bryman och Bell (2017) som en situation där intervjuaren har en uppsättning frågor som generellt sett kan benämnas som en intervjuguide (Bilaga 1). Intervjuaren behöver inte följa den specifika ordningen utan kan variera fråga beroende på situation (Bryman & Bell, 2017). Intervjuaren har också utrymme för att ställa uppföljningsfrågor till respondenten för att få förtydligande svar på viktiga frågor (Bryman & Bell, 2017). Fördelen med semistrukturerade intervjuer är att intervjupersonen får stor frihet att svara på frågorna och samtidigt kan utforma sina svar på sitt eget sätt (Bryman & Bell, 2017). Eftersom revisorernas tolkningar och ståndpunkter är det väsentliga innehållet i studien så ansåg vi att semistrukturerade intervjuer var den lämpligaste metoden när det kom till att intervjua uppsatsens respondenter.

Genom att använda intervjuer utifrån ett kvalitativt perspektiv möjliggör det att intresset riktas mot intervjupersonens ståndpunkter istället för att spegla forskarens intressen (Bryman & Bell, 2017). Semistrukturerade intervjuer skapade också en process som gjorde att information kunde produceras genom samtalet (Kvale & Brinkmann, 2014). Detta gav fördelar genom att ämnet kunde förstås utifrån respondenternas perspektiv. Det som var viktigt under samtalet var att inte ställa ledande frågor utan istället försöka ge respondenten möjligheten att kunna tolka och ta ståndpunkter fritt utifrån kompetens och erfarenhet (Bryman & Bell, 2017).

För att samspelet skulle fungera i praktiken valdes en intervjuguide över vilka frågeställningar som skulle täckas under intervjun (Bryman & Bell, 2017). Frågorna var utformade på ett sådant sätt att de skulle beröra revisorns roll och ordningsföljden av frågorna var uttänkt så att det skulle bli bättre struktur under intervjun (Bryman & Bell, 2017). Den strukturerade intervjuguiden möjliggjorde också att intervjuaren kunde ändra ordningsföljden och samtidigt var de formulerade på ett sådant sätt att de underlättade svar på studiens valda frågeställningar (Bryman & Bell, 2017). För att fånga respondenternas tolkningar och ståndpunkter så valdes *hur*-frågor för att få en interagerande intervju samtidigt som följdfrågor kunde ställas för att få mer utvecklade svar (Kvale & Brinkmann, 2014).

3.2.2 Artiklar

De insamlade artiklarna hämtades från de digitala tidskrifterna *Tidningen Balans* och *Realtid*. *Tidningen Balans* är en tidskrift som ges ut av FAR AB och handlar främst om redovisning, revision, skatt, lön och rådgivning (Tidningen Balans, 2021). *Realtid* är en tidskrift som är politiskt oberoende onlinebaserad nyhetstidning som riktar sig till och för finansbranschen (Realtid, 2021). Dessa tidskrifter valdes för att studera revisorer och olika branschpersoners åsikter och tolkningar av revisionsyrket i stort. I och med att artiklarna bland annat har en utgångspunkt att ingående fördjupa sig i revisorers arbetssätt kunde tidskrifterna anses relevanta då uppsatsens syfte är att förstå hur och varför revisorer gör sina professionella bedömningar. Med hjälp av artiklarna kunde förståelsen för revisorernas professionella bedömningar öka samtidigt som artiklarna funkade som komplement till uppsatsens utförda intervjuer. Detta genom att tolka revisorernas uppfattningar på liknande sätt som i de intervjuer som hölls. Ifall det inte tydligt framgick vilket yrke författaren eller den intervjuade personen i artikeln hade användes *LinkedIn* för att verifiera att personerna verkade eller hade verkat som revisorer. Ibland var det problematiskt att definiera det underliggande motivet i artiklarna och vad författarna ville förmedla för budskap med sina artiklar. Men i och med att tidskrifterna dels valt att lyfta sin oberoende politiska ställning samt att artiklarna inte behöver överensstämma med branschorganisationers åsikter kunde bakomliggande motiv som kunde utmana olika revisorernas personliga åsikter uteslutas.

3.2.2.1 Kvalitativ innehållsanalys

Utöver intervjuerna ville vi även ta del av information från artiklar som innehöll intervjuer med revisorer eller publicerade artiklar skrivna av representanter från branschen. Detta för att ta del av revisorernas åsikter och ståndpunkter genom publicerad information. Bryman & Bell (2017) menar på att en kvalitativ innehållsanalys är det vanligaste tillvägagångssättet när det kommer till att analysera dokument. Fördelen med att använda sig av en innehållsanalys är att den är flexibel och det gör att innehållsanalysen är anpassningsbar till studieobjektet (Bryman & Bell, 2017). Innehållsanalysen som är utförd i den här studien är främst anpassad till att studera olika revisorers åsikter kring sin roll vid bedömning av olika finansiella rapporter. I enlighet med Graneheim och Lundmans (2004) teori om kvalitativ innehållsanalys plockade vi därefter ut den text vi ansåg vara relevant. Detta gjordes med hjälp av att undersöka bakomliggande teman som

fanns i de dokument som analyserades (Bryman & Bell, 2017). De teman som valdes ut för att besvara vårt syfte med olika teoretiska resonemang var professionella bedömningar resultatplanering, rättvisande bild samt revisorns arbetssätt vid granskning av finansiella rapporter. De teman som nämns ovan valdes ut noggrant utifrån uppsatsens syfte och samtliga teman möjliggjorde att studiens frågeställning kunde besvaras. Dessa teman användes sedan för att sortera och koda det material som samlades in under innehållsanalysens arbetsgång. Det material som samlades in sorterades ut i olika citat som valdes utifrån det analyserade materialet för att representera de teman som valts. Citaten integrerades sedan i kapitel fyra och fungerade som en del av studiens empiri för att besvara studiens syfte (Bryman & Bell, 2017).

3.2.3 Resultatplaneringsmetoder

Bedömningsutrymmet är stort när det kommer till att redovisa en rättvisande bild och resultatplanering gör att revisorers arbete försvåras än mer (Dechow & Skinner, 2000). För att besvara studiens syfte och frågeställning tog intervjufrågorna språng från två vanliga metoder som används för resultatplanering; *big bath redovisning* och *resultatutjämning*. Detta för att respondenterna skulle kunna ge sina tolkningar och ståndpunkter och för att förstå hur revisorerna utförde sina professionella bedömningar vid tillfällen då resultatplanering förekom. Vidare så använde vi även de två resultatplaneringsmetoderna vid sökning efter relevanta artiklar där vi ville finna revisorers uttalande kring fenomenet.

Den första metoden, *big bath redovisning*, innebär att företagsledningar ibland kan välja att systematiskt dumpa mer kostnader då resultatet redan är dåligt (Walsh et al, 1991). Detta innebär att företag avsiktligt väljer att förvärpa periodens resultat (Kirschenheiter & Melumad, 2002). Resultatet blir då sämre än förväntat och detta möjliggör att ett ännu bättre resultat kan uppkomma nästkommande period (Kirschenheiter & Melumad 2002). *Big bath redovisning* beskrivs också som en typ av strategi som främst är en konsekvens av förändringar i ledningen (Moore, 1973; Copeland & Moore 1972 genom Walsh et al., 1991). När den nya ledningen tillträder tenderar verksamheten att redovisa lägre resultat för innevarande period för att sedan skapa möjligheter för ett högre resultat nästa period, vilket också välkomnas av företaget då de förvandlar en motgång till en ekonomisk fördel.

Den andra metoden handlar om resultatutjämning och det kan benämnas som motsatsen till big bath redovisning. Detta eftersom resultatutjämning försöker balansera ut resultaten över flera redovisningsperioder. Som nämnt tidigare gjordes detta tidigt i Sverige genom konjunkturutjämningsprincipen. Den innebär att man jämnar ut resultaten över flera redovisningsperioder för att på så sätt redovisa en mer rättvisande bild över företags finansiella ställning över tid (Sillén & Västhagen, 1961). Ett annat exempel på detta är att företagsledningen försämrar ett mycket positivt resultat för att försöka matcha årets resultat med tidigare perioders redovisade resultat (Kirschenheiter & Melumad, 2002). Detta för att undvika fluktuation i resultaten sett över flera redovisningsperioder (Abughazaleh et al., 2011). En förklaring till varför företag vill redovisa så jämna resultat som möjligt är att företag vill visa att de har en hög andel kvalitetsintäkter (Dichev, Graham, Harvey & Rajgopal, 2013). Kvalitetsintäkter kan definieras som permanenta, återkommande intäkter, medan motsatsen benämns som engångsintäkter (Kirschenheiter & Melumad, 2002; Dichev et al., 2013). Det är bland annat detta som motiverar företagsledare att resultatutjämnar resultatet för att framstå som om de har en högre andel kvalitetsintäkter trots att det inte är fallet (Kirschenheiter & Melumad, 2002).

Dessa två resultatplaneringsmetoderna utgjorde en grund för insamling av empiri, såväl intervjuer som artiklar. Resultatplaneringsmetoderna fungerade som utgångspunkt vid insamlingen av data för att respondenterna skulle resonera kring olika situationer där resultatplanering kunde förekomma. Två olika case konstruerades som utgick från fenomenen big bath redovisning och resultatutjämning (Bilaga 2). Detta för att koncentrera de svar vi skulle få från våra respondenter och förenkla vår eftersökning av artiklar. Vi är medvetna om komplexiteten i dessa metoder och därför är casen grovt förenklade av hur resultatplanering kan gå till i praktiken. Respondenterna fick även ta del av ett informationsbrev inför intervjun där casen presenterades och syftet med studien beskrevs (Bilaga 2). Casen användes i syfte att få respondenterna att fundera kring ämnet innan intervjuerna gjordes för att respondenterna skulle få en större inblick i vad studien syftar till att studera. Casen fungerade på det sättet att respondenterna fick fundera kring om de har hamnat i liknande situationer och hur de arbetar med professionella bedömningar för att skapa en rättvis bild av företagets verksamhet. Casen var således inte en del av intervjuerna och intervjuguiden utan fungerade som en introduktion för uppsatsens respondenter.

3.3 Urval

3.3.1 Urval av intervjuer

För att besvara studiens syfte och problemformulering var det viktigt att försöka komma i kontakt med personer som har kunskap och erfarenhet i revisorsyrket. Vi var noga med att de personer som ingick i vårt urval arbetade eller hade arbetat som revisorer för att få relevanta svar på intervjufrågorna (Bryman & Bell, 2017). Vårt urval är begränsat till svenska revisorer och på så sätt fokuserar studien på revisorer som applicerar den svenska lagstiftningen och den svenska tolkningen av rättvisande bild. I nedanstående figur presenteras en sammanställning av respondenterna.

Respondent:	Ålder:	Yrke:	Arbetslivserfarenhet:	Arbetsplats:	Längd:	Datum:	Plats:
Respondent 1	56 år	Revisor	26 år	PWC	39 min	2021-04-25	Digitalt
Respondent 2	64 år	Revisor	35 år	PWC	37 min	2021-04-27	Digitalt
Respondent 3	41 år	Revisor	17 år	Mazars	43 min	2021-04-28	Digitalt
Respondent 4	29 år	Revisor	3 år	Deloitte	43 min	2021-05-05	Digitalt
Respondent 5	30 år	Revisor	3 år	Deloitte	40 min	2021-05-10	Digitalt

Figur 3. Sammanställning av respondenter

Undersökningen fokuserade inte på att välja respondenter utifrån en slumpmässig grund, utan fokuserade istället på att strategiskt välja ut respondenter som är relevanta för studiens syfte och forskningsfråga (Bryman & Bell, 2017). Respondenterna valdes ut då de varierar i ålder och arbetslivserfarenhet för att få en bredare syn på forskningsproblemet. Bryman och Bell (2017) definierar detta som ett målstyrt urval och det möjliggjorde att studien kunde fokusera på revisorerna, den målgrupp som har som uppgift att kontrollera företags finansiella rapporter. Resultatplaneringsmetoderna utgjorde en grund för intervjuerna och det gjorde att intervjufrågorna utformades genom ett målstyrt urval. Ett målstyrt urval utgör en form av

icke-sannolikhetsbaserat urval som gör att resultatet inte går att generalisera till populationen (Bryman & Bell, 2017). Dock var detta inte relevant för studien utan det viktigaste var att låta experter inom området ge sina tolkningar och ståndpunkter. Ett komplement till det målstyrda urvalet som hjälpte urvalsprocessen att koppla forskningsfrågan till respondenterna var snöbollsurvalet. När det är svårt att använda sig av ett sannolikhetsurval anser Bryman och Bell (2017) att det är fördelaktigt att använda sig av snöbollsurvalet. Därav ansåg vi att snöbollsurvalet var den rätta urvalstekniken för vår uppsats eftersom det, inom vårt nätverk, inte fanns många revisorer. Så för att komma i kontakt med potentiella revisorer så frågade vi efter våra intervjuer ifall den aktuella respondenten kände någon revisor som vi kunde kontakta i hopp om att fler kunde ställa upp på en intervju. I och med att arbetssätten som revisorer applicerar skiljer sig åt mellan olika byråer (Power, 2003; Eklöv, 2001), var det också relevant att välja respondenter som arbetar på olika byråer. Detta bidrog till att uppsatsen fick olika perspektiv hur olika byråer arbetar med bedömningar vid granskning av olika företags finansiella rapporter.

Utifrån listan över respondenter går det också att utläsa att de har olika erfarenheter i revisorsyrket. Detta gjorde att studien kunde få olika perspektiv på revisorernas professionella bedömningar och därmed studien kunde bidra med olika synvinklar på revisorns arbetssätt vid granskning av finansiella rapporter. Det som ligger till grund för revisorns professionella bedömning är, som nämnt, beskrivet av Ivan (2016) som erfarenhet och kunskap, där samtliga av våra respondenter kunde ge sin åsikt utifrån deras kunskaper och erfarenheter kring ämnet. Tre av studiens respondenter har större erfarenhet och har arbetat i branschen mellan 17-35 år. Detta gav uppsatsen ett brett perspektiv genom att respondenterna kunde redogöra hur arbetssättet har förändrats över tid till hur den är idag. De bidrog också med en stor erfarenhet kring hur de resonerar om en revisors arbetssätt vid granskning av företags finansiella rapporter. De kunde samtidigt redogöra egna erfarenheter om professionella bedömningar vid granskning av företags årsredovisningar. Två av uppsatsens respondenter hade inte lika stor erfarenhet som de tidigare nämnda, men bidrog ändå till uppsatsen genom att de resonerade kring sin period i branschen och samtidigt diskuterade hur tillvägagångssätten vid granskning av företags finansiella rapporter går till ur deras synvinkel. Dessutom kunde de två revisorerna med mindre erfarenhet svara på frågor om hur deras chefer och andra påskrivande revisorer arbetat med professionella bedömningar.

3.3.2 Urval av artiklar

Vi ansåg att det behövdes få in fler perspektiv till vår undersökning vilket gjorde att vi även sökte efter artiklar. Dessa artiklar är baserade på revisorers syn på deras arbetssätt samt problem och utmaningar som de anser finns vid bedömningar av företags finansiella rapporter. Vidare ansåg vi att respondenternas svar i intervjuerna behövde verifieras så att deras svar inte stack ut från mängden. Därför var det passande att använda artiklar som besvarade liknande frågeställningar som de vi ställt till respondenterna. Vid sökningen efter relevanta artiklar använde vi oss av liknande kriterier som vid intervjuerna. Detta innebar att urvalet för artiklarna också är begränsat till personer som arbetat eller arbetar som revisorer i Sverige. Sammanställning av artiklarna presenteras nedan:

Revisor	Byrå	Yrkes Titel	Artikelförfattare	Tidsskrift	Publicerings datum	Artikelrubrik
Mikael Fredstrand	Mazars	VD & Revisor	Charlotta Marténg	Tidningen Balans	2021-03-24	<i>Mikael Fredstrand - omdöme framför checklistor</i>
Johan Rippe	PwC	Revisor & Styrelse ledamot	Miriam Istner-Byman	Realtid	2017-06-07	<i>Checklistor får aldrig utgöra det enda som vägleder revisorn</i>
Heidi Nestlén	Deloitte	Revisor	Heidi Nestlén	Tidningen Balans	2021-05-07	<i>Vår professionella bedömning riskerar att komma i</i>

						<i>skymundan</i>
Jan Marton	Deloitte	Docent & f.d. Revisor	Jan Marton	Tidningen Balans	2016-03-01	<i>Väsentlighet - ett klassiskt begrepp med förnyat intresse</i>
Annie Pyk Hammarqvist, Didric Andersson, Karin Eriksson, Mathias Forssmark	Grant Thornton	Revisor	Annie Pyk Hammarqvist, Didric Andersson, Karin Eriksson, Mathias Forssmark	Tidningen Balans	2019-02-05	<i>Revisor - ett yrke med stora utvecklingsmöjl igheter</i>

Figur 4. Sammanställning av artiklar

Som nämnt så var det viktigt att använda sig av samma kriterier vid urvalet av artiklarna som vid urvalet av intervjuerna. Så med hjälp av ett målstyrt urval så fann vi de relevanta artiklarna för uppsatsen. Detta för att uppsatsen vill ta del av åsikter och ståndpunkter kring revisorers professionella bedömningar av människor som arbetar, eller har arbetat, som revisorer. Sökprocessen som användes var noggrant utvald för att söka efter uttalanden som kunde bidra med information som kunde hjälpa oss att besvara studiens valda syfte och forskningsproblem. I början av sökprocessen valdes som tidigare nämnt två tidskrifter som berör branschen och samtidigt djupdyker i revision och revisionsyrket i stort. När dessa två tidskrifter bestämts gick sökprocessen till nästa steg genom att bestämma sökord som skulle hjälpa innehållsanalysen att finna det empiriska materialet som skulle hjälpa studien att beskriva och analysera revisorers arbetssätt. Sökorden som användes för detta steget i innehållsanalysen var bland annat professionell bedömning, resultatplanering, rättvisande bild, revisorers arbetssätt och revisorers utveckling. Detta gjorde att vi genom innehållsanalysen kunde finna artiklar som diskuterade fenomenet och kunde utgöra en del av det empiriska materialet. Vidare så var det viktigt att

artiklarna skulle vara uppdaterade och skrivna i en tidsperiod som bestämdes att vara mellan 2014-2021. Detta för att åsikterna och informationen som publicerats fortfarande skulle vara relevant och aktuellt utefter dagens revisorsyrke.

3.4 Trovärdighet

Studien har en kvalitativ forskningsmetod och således har inte studiens reliabilitet och validitet studerats. Istället har den kvalitativa forskningen andra kriterier som används (Bryman & Bell, 2017). Det har diskuterats huruvida reliabilitet och validitet kan anpassas till den kvalitativa forskningen men eftersom mätning inte är det centrala i studien så har reliabilitet och validitet inte någon större betydelse (Bryman & Bell, 2017). Det är viktigt att säkerställa kvaliteten i undersökningen och för att göra det i en kvalitativ studie så diskuteras trovärdigheten i undersökningen. Trovärdigheten är uppdelad i fyra delkriterier som presenteras nedan.

3.4.1 Tillförlitlighet

Studiens tillförlitlighet handlar i vilken mån undersökningen är acceptabel i andra personers ögon (Bryman & Bell, 2017). Diskussionen kring tillförlitlighet i den kvalitativa forskningsmetoden handlar om att skapa en tillförlitlighet i resultaten. Detta för att säkerställa att forskningen har utförts i enlighet med de regler som finns (Bryman & Bell, 2017). För att studien ska ha uppfattat verkligheten på ett korrekt och riktigt sätt så behöver respondenterna som deltagit i studien bekräfta att uppfattningen är verklighetsbaserad (Bryman & Bell, 2017). Detta görs genom att rapportera uppsatsens slutsatser till de respondenter som har varit med och bidragit till empirin (Bryman & Bell, 2017).

3.4.2 Överförbarhet

Överförbarhet handlar om ifall resultaten som en studie har bidragit med är överförbar till andra sociala miljöer (Bryman & Bell, 2017). Vidare menar Bryman & Bell (2017) att detta är viktigt eftersom många kvalitativa studier består av små sociala grupper, likt vår undersökning, då vi enbart har valt att fokusera på revisorer som kan ses som en liten social grupp. Det handlar alltså ofta om att få ett större djup i sin undersökning när man använder sig av kvalitativ metod i jämförelse med kvantitativ forskning där det är viktigare med bredd (Bryman & Bell, 2017). Så

istället för att generalisera det man kommit fram till så är det mer intressant inom kvalitativ forskning att förstå kontexten och det sociala sammanhang inom det man undersöker (Bryman & Bell, 2017). Forskarna Lincoln och Guba (1985, genom Bryman & Bell, 2017, s. 382) menar på att om resultaten blir likadana i en annan kontext, eller i samma kontext fast under en annan tidsperiod, skulle detta bero på den empiri som samlats in, inte på val av forskningsmetod. Inom den kvalitativa metoden så är det mer intressant att producera djupa och täta redogörelser för komplicerade fenomen som ofta berör en särskild samhällsgrupp (Bryman & Bell, 2017). Dessa redogörelser eller täta beskrivningar är det som förser andra forskare med den rätta informationen som krävs för att kunna tolka hur överförbara resultaten är till en annan social miljö och kontext (Lincoln & Guba, 1985, genom Bryman & Bell, 2017, s. 382).

3.4.3 Pålitlighet

För att kunna bedöma hur pålitlig en undersökning är så behöver forskare ha ett granskande synsätt (Lincoln & Guba, 1985, genom Bryman & Bell, 2017, s. 382). Detta kan genomföras genom att man som forskare säkerställer att undersökningen har en tydlig och noggrann redogörelse av hur forskningsprocessen gått till (Bryman & Bell, 2017). I vår uppsats så har vi försökt vara så tydliga som möjligt med att visa hur vi har samlat in empiri genom metodavsnittet samt att vi vill vara så transparenta som möjligt. Detta kan exemplifieras genom att transkriberingen av de genomförda intervjuerna samt de artiklar som samlats in finns att tillgå. Vi har även haft en handledare som har fungerat som en granskare som gett oss feedback på det tillvägagångssätt som valts. Ett problem med detta var att det krävdes mycket av den personen som skulle granska forskningen då det ofta var stora mängder information (Bryman & Bell, 2017). Avslutningsvis granskas studien av en examinator som bedömer vår forskning, vilket kan ses som en hög grad av pålitlighet.

3.4.4 Konfirmering eller bekräftelse

En konfirmering eller bekräftelse innebär att forskaren med insikten att det inte går att uppnå en fullständig objektivitet inom samhällsforskning, ändå försöker säkerställa att man har agerat i god tro (Bryman & Bell, 2017). Vidare menas det med andra ord att det måste vara uppenbart för forskaren att dennes personliga värderingar eller teoretiska inriktning inte har påverkat undersökningen och dess slutsatser. Vidare menar Lincoln och Guba (1985, genom Bryman &

Bell, 2017, s. 383) att den personen som granskar forskningen måste slå fast i vilken utsträckning det går att hävda att resultaten stämmer och inte har blivit för påverkade av exempelvis forskarens personliga värderingar. Som nämnt i tidigare stycke har uppsatsen blivit granskad av både handledare samt en examinator som möjliggör att vår uppsats kan uppfattas som trovärdig.

3.5 Etik

Kvale och Brinkmann (2014) diskuterar att etik är något som förekommer under hela forskningsprocessen. Det som vi har behövt tänka på under intervjuerna har varit att ta hänsyn till det vetenskapliga och mänskliga värdet (Kvale & Brinkmann, 2014). Genom ett omfattande informationsbrev som skickades ut kunde vi beskriva uppsatsens syfte och vara så transparenta som möjligt (Bilaga 2). Vi upplyste även respondenten om att intervjuerna utfördes anonymt och att respondenten hade möjlighet att avbryta när som helst under intervjun. Vi förklarade även för respondenten vad informationen från intervjun kommer användas till, vilket Kvale och Brinkmann (2014) menar är viktigt eftersom det visar på att man värnar om konfidentialiteten. Avslutningsvis deltog respondenterna frivilligt vilket kan ses som informerat samtycke (Kvale & Brinkmann, 2014).

Vidare var det också viktigt att inte vrida våra insamlade artiklar till vår fördel. Därmed lästes hela artikelinnehållet igenom flertalet gånger för att få ett helhetsgrepp om artikelns mål (Graneheim & Lundman, 2004). Då citat analyserades istället för att tolka artikeln i sin helhet visar vi upp en riktig bild av artikelinnehållet. Utöver detta finns också alla artiklar att tillgå i vår referenslista, där man kan läsa dem i sin helhet.

3.6 Analys av insamlat material

Det insamlade materialet från intervjuerna transkriberades eftersom vi behövde få innehållet från tal till text. Intervjupersonerna blev tillfrågade om intervjun kunde spelas in för att kunna möjliggöra transkriberingarna. Att transkribera intervjuer är ett tidskrävande arbete och därför valde vi att transkribera intervjuerna så snart de var avslutade. När vi hade fått ner innehållet från intervjuerna till text genom transkriberingen så sorterades innehållet utefter våra teman, nämligen professionella bedömningar, resultatplanering, rättvisande bild samt revisorns

arbetssätt vid granskning av finansiella rapporter. Detta minimerade risken för uppkomsten av *kaosproblemet* (Rennstam & Wästerfors, 2015). Kaosproblemet innebär att det blir kaos under arbetets gång då man som forskare har svårt att strukturera upp den ofta omfattande insamlade empirin (Rennstam & Wästerfors, 2015). Vi ansåg att detta var viktigt att göra eftersom sorteringen och tematiseringen gav oss en överblick över vår empiri. Tematiseringen bestod dels av material från intervjuerna, dels av material från artiklar, vilket ses som huvudinnehållet (Rennstam & Wästerfors, 2015). En sådan tematisering besvarar *representationsproblemet* som beskriver den problematik man ställs inför då man inte kan återge allt insamlat material (Rennstam & Wästerfors, 2015). Utifrån tematiseringen kunde uppsatsens empiriska material koda utifrån hur professionella bedömningar görs samt varför de genomförs på detta sätt. Detta möjliggjorde att uppsatsen kunde argumentera varför det insamlade materialet var relevant för vår forskning. Kodningsformatet gjorde det också möjligt att framtida forskning kan replikera vår studie och följa studien för att göra vidare forskningar kring revisorers professionella bedömningar (Bryman & Bell, 2017). När kodningen var klar så hade vi samlat det aktuella empiriska materialet och för att skapa en övergång till att analysera materialet använde vi uppsatsens teorier för att kunna bygga diskussioner och dra slutsatser som kunde besvara uppsatsens syfte. Den här argumentationen behövdes för att visa på att vårt material var relevant för forskningen och således få bort *auktoritetsproblemet*, som handlar om problemet att få sin forskning hörd inom forskningsvärlden (Rennstam & Wästerfors, 2015).

Under insamling av data så uppkom det en punkt där ny data inte tillförde någon ny information till studiens valda syfte och problemformulering. Efter den femte intervjun så märktes det att liknande resonemang uppkom och således kunde flera samband mellan respondenterna identifieras. För att samla in mer information utöver intervjuerna eftersöktes det också mer empiri i form av artiklar som sedan analyserades med hjälp av en innehållsanalys. Innehållsanalysen bekräftade vad som tidigare nämnts av respondenterna, vilket gjorde att den insamlade datan var tillräckligt omfattande och därmed inte gav oss någon ny information. Detta är något som Bryman och Bell (2017) beskriver som teoretisk mättnad och antyder att man kommer till en punkt där granskningen av data inte ger nya perspektiv på fenomenet. Datainsamling har medfört tio olika perspektiv på hur revisorer resonerar kring bedömningar vid granskning av redovisning och har också bidragit till olika perspektiv utifrån olika åldrar och

erfarenhet. Utifrån både intervjuer och analys av olika dokument har uppsatsen fått en överblick om hur en revisor resonerar kring bedömningar och således kunnat analysera detta med valda teorier.

4 Empiri & analys

Detta kapitel presenterar en kombination av analys och insamlad empiri från intervjuer och artiklar. Analysen grundar sig i empirin i relation till de valda teorierna där dessa jämförs och diskuteras. I avsnitt 4.1 analyseras hur revisorer utför sina professionella bedömningar och i avsnitt 4.2 diskuteras varför revisorerna utför sina professionella bedömningar på ett sådant sätt.

4.1 Hur utför revisorerna sina bedömningar?

4.1.1 Magkänslans betydelse för den professionella bedömningen

Som tidigare nämnt så finns det olika sätt för en revisor att arbeta för att tolka och utföra en revision hos en klient. Gao och Zhang (2019) menar att de flesta revisorer föredrar att utföra professionella bedömningar när det kommer till att tolka det underlag och information som revisorerna får av företaget. Power (2003) menar däremot att trenden går mer mot en strukturell revision eftersom revisionsbyråerna behöver kunna kontrollera sitt arbete. När en revisor arbetar med professionella bedömningar menar Ivan (2016) att bedömningarna produceras genom den kunskap och erfarenhet som revisorn byggt upp genom sin arbetslivserfarenhet. Respondent 3 förklarar att det slutligen är magkänslan som avgör om vad som är rätt och fel, men att denna magkänslan också bygger på olika väsentlighetstal som finns som underlag för bedömningen:

Slutligen sist så är det min magkänsla som avgör vilket väsentlighetstal som gäller för detta bolaget.. Jag får sätta högre eller lägre även fast vi har alla dessa parametrar även ifall dessa parametrar säger någonting... Det är en bedömningssport allt som allt... Men ofta handlar det om mjukare bedömningar där jag kan inte egentligen säga vad det är som kanske är fel.

(Respondent 3)

Respondent 3 menar att trots de verktyg som används för att ta fram de väsentlighetstal som krävs, så kan revisorn gå utanför de ramarna ifall magkänslan säger någonting annat, vilket går i

linje med Eklövs (2001) slutsats kring att revisorn har sista ordet i revisionsprocessen. Samtidigt så kan svaret också tolkas som att denne arbetar med bedömningar på ett mer ostrukturerat sätt där den professionella bedömningen får ett större inflytande. Respondent 3 låter sin magkänsla få ett större inflytande under granskningsprocessen vilket gör att hon därefter kan bestämma ett lämpligt väsentlighetstal. Det verkar också som att bedömningar och revisorns magkänsla utgör en stor del av revisionsprocessen. Ytterligare två begrepp som nämns är risk och väsentlighet. Exempelvis som respondent 1 behandlar begreppen:

Risk och väsentlighet som jag brukar säga. Hur stor risk är det och hur stort kan felet bli. (Respondent 1)

Väsentligheten anses utgöra en stor del av de beslut som en revisor tar. I situationer då resultatplanering förekommer väljer revisorn att titta på det ur ett perspektiv som är mer övergripande. Begreppet väsentlighet är återkommande hos respondenterna. En revisor resonerar liknande när hon förklarar sitt synsätt på distinktionen mellan väsentliga och oväsentliga. Revisorn förklarar att hon arbetar på ett sådant sätt att alla fel inte är väsentliga och att vissa fel faktiskt ska komma igenom revisionen.

De ska finnas och glidas igenom men det är de väsentliga felen och givetvis de systematiska felen liksom.. De får liksom inte ske. (Respondent 3)

Dock så ska man ha i åtanke att dessa bedömningar är komplexa för en revisor att göra och att det därför är viktigt med välgrundade och väldokumenterade bedömningar. Detta för att revisorn ska kunna försvara den utförda revisionen och minimera risken för felaktiga finansiella rapporter (Ivan, 2016).

4.1.2 Standardiseringens funktion i den professionella bedömningen

Power (2003) diskuterar och menar vidare att om revisionen blir mer standardiserad kan revisorerna kontrollera kvaliteten på revisionen och samtidigt bli mer effektivare. Jan Marton (2016) nämner i sin krönika för tidningen Balans att båda tillvägagångssätten behöver komplettera varandra för att minimera risken för felaktigheter:

Väsentlighet kan utgå från både en kvalitativ och en kvantitativ grund. Den kvantitativa grunden kan utgöra ett stöd för en kvalitativ bedömning, men är inte ensam tillräcklig. (Jan Marton, 2016)

Han menar således att det är både kvalitativa och kvantitativa faktorer som spelar roll vid bedömningen av väsentlighet. Det går att dra likheter mellan Martons (2016) beskrivning av kvalitativ bedömning och kvantitativ grund och Powers (2003) beskrivning av strukturellt och bedömande arbetssätt. Vidare menar även Marton (2016) den professionella bedömningen inte kan utgöra hela revisionen utan att det också krävs kvantitativt underlag och dokumentation. Precis som Ivan (2016) nämner är det viktigt att de professionella bedömningarna står på en kvantitativ grund då detta kan hjälpa revisorn att försvara sin revision. Francis (1994) lyfter också att en revision som endast är utförd strukturellt inte är tillräcklig utan måste styrkas av professionella bedömningar. Detta är något som respondent 5 också tycker är viktigt i revisorns granskningar. Han tycker att en kombination av ett strukturellt arbetssätt och professionella bedömningar krävs för att kunna utföra revisionen.

Jag måste ju utvärdera bedömningar och jag kan ju aldrig säga att din bedömning den tycker jag är inte bra liksom. Utan jag måste ju någon konkret bevisning på att jag tycker den är helt felaktig och du får göra om din metod på hur du gör och lite sånt annat. (Respondent 5)

Respondent 5 beskriver vidare hur revisorn måste ha bevis för att kunna ändra på ett visst beslut eller en särskild bedömning som företaget tycker är felaktig. Respondent 3 instämmer.

Då handlar det oftast om att vi inte har gjort samma bedömning som dem, vi kan inte säga att de har gjort fel men inte ha på fötterna för att stå bakom deras bedömning och då får vi upplysa om det. (Respondent 3)

Power (1997) anser att den granskning som revisorerna gör inte är objektiv utan att den färgas av just de förhandlingar som revisorn har med företaget. Detta i linje med Scholes (1982, genom

Eklöv, 2001, s. 52) diskussion om att det kan vara svårt att standardisera revisionsprocessen då rollen innefattar mycket intuition. Power (1997) beskriver att revisorerna gör den här granskningen utifrån förhandlingar och efter det upplyser företaget om de avvikelser som finns. Men respondent 4 säger att olika revisorer arbetar på olika sätt och uppfattar och tolkar dessa förhandlingar olika.

Att de gör en samlad bedömning av hela företaget. Till sist så är det ju partner som skriver på det är liksom dennes bedömning som bestämmer.. Och då det ju lite så att det är personligt alltså det beror på hur denne personen är. Hur mycket är partnern villiga att släppa igenom och hur tuff den här är. Vad för klienter eller kunder har de liksom. Är det ett uppdrag som man inte är rädd att tappa eller är det en jätte stor kund som om vi tar ett tufft beslut så kanske de väljer en annan nästa år. Det är mycket sånt som ligger bakom. (Respondent 4)

Den tidigare forskningen är inte enig kring hur revisorer genomför sitt arbete. Forskningen har försökt att bestämma huruvida revisorer arbetar mer strukturellt eller bedömande (Eklöv, 2001). Dirmischt & Mcallister (1982, genom Eklöv, s. 52, 2001) beskriver att olika tillsynsmyndigheter vill att revisionen fungerar mer som ett mekaniskt system. Däremot så beskriver respondent 4 att revisionen är mer av ett organiskt system där det finns många faktorer som ligger bakom både beslut och bedömningar från en revisor. Respondent 1 fyller i genom att förklara mer utförligt vad en revisor mer behöver tänka på när det kommer till att kontrollera ett företags finansiella rapporter:

Så man får någonstans tillsammans fundera över; vad kan gå fel, vad skulle våra medarbetare göra fel, vad skulle våra regionchefer kunna tänkas tänka fel för att rädda sitt eget skinn, vart skulle våra försäljare, de vill ju sälja så att de ska få sin bonus, var ligger det för risk i det? Finns det då osäkra kundfordringar? Vad är riskerna för fel, så har man det som sin bas liksom.
(Respondent 1)

De faktorer som respondent 1 nämner gör att revisorns bedömningar blir väldigt komplexa. Trots att olika myndigheter ger ut olika rekommendationer och försöker påverka revisionsarbetet att bli mer standardiserad så menar respondent 1 att det finns frågor där en revisor måste bedöma huruvida det är rätt eller fel för att återspegla ett företags verksamhet.

4.1.3 Uppsåtliga felaktigheter eller misstag?

Revisorn fungerar som ett kontrollorgan i förhållande till företagsledningen när det kommer till att granska finansiella rapporter, vilket också kan ses som revisorns främsta uppgift. Upptäcks fel i granskningen behöver revisorn uppmärksamma dessa aktiviteter (Ferramosca et al., 2017). När dessa fel upptäcks av en revisor så behövs olika revisionsinsatser göras för att motverka felet och för att skapa en mer rättvisande bild av företaget. Artsberg (2005) menar att företag har möjligheten att försöka vilseleda revisorn, utan att ljuga. Företaget i fråga kan visa upp en bild som de anser representera en rättvis bild av verksamheten. Revisorns uppgift blir därmed att försöka ta fram finansiell information för att kontrollera så att den bild företaget gett av verksamheten faktiskt stämmer överens med verkligheten. Ivan (2016) argumenterar också för att företag behöver vara transparenta med sin finansiella information så att revisorn kan göra välgrundade bedömningar, vilket ibland inte verkar vara fallet. Respondent 1 förklarar hur hon gått tillväga när företagets bild inte stämmer överens med hennes.

Sen är det klart att man har ställts i situationer där man har behövt sätta ner foten och säga att "det här är inte ok", gör ni såhär så kommer vi skriva en oren revisionsberättelse eller gör ni såhär så behöver jag ta upp det med styrelsen eller gör ni såhär så, ah så behöver vi skriva ett PM om det här eller så, absolut. (Respondent 1)

Men samtidigt, i enlighet med Kirschenheiter och Melumads (2002) beskrivning av resultatutjämning, beskriver en revisor hur det förekommer dagligen att man upptäcker felaktiga periodiseringar när man genomför granskningar. Detta går också i linje med vad Sillén och Västhagen (1961) nämner, att resultatutjämning har funnits under en längre period i Sverige och att det är någonting som behövs för att redovisa en mer rättvisande bild över en längre tidsperiod.

Eller om man vill ha ner resultatet så har man ju "glömt" en intäkt då som man borde ha redovisat. Alltså rena såna här periodiseringsfel liksom. Och så har man tjafsats lite om det, men det är liksom mer, det är mer en dag på jobbet liksom, det är ingenting, ja. Och sånt hittade man ju mycket när man var junior, alltså att det var, ja men den här intäkten borde ju ha redovisats på förra året eller den här kostnaden borde vara redovisat på förra året. Och då tyckte man ju att det var ju viktigt och då trodde man ju att de hade fuskat. Ja, det är klart, att de hade fuskat lite men då får man ju backa tillbaka och fundera över hur, hur väsentligt är det här då. (Respondent 1)

Däremot måste revisorn bestämma en gräns angående hur mycket företaget får resultatplanera eftersom företagen får inte resultatplanera i för stor utsträckning. Den gränsen är baserad på vad revisorn anser vara väsentligt eller ej och således är det alltså revisorn som i slutändan tar det beslutet. Detta stämmer överens med Cassels (1996) teori kring att revisorn gör bedömningar av risk och väsentlighet i de transaktioner som granskas. Samma respondent resonerar även kring big bath redovisning i samband med VD-byte och menar att det inte är vanligt förekommande att man skulle göra det för att ändra resultatet. Istället handlar det om att man faktiskt omorganiserar och därmed behöver göra ändringar i redovisningen.

Den förre VDn gjorde ett förvärv med en goodwill, och så kommer det in en ny VD som ser att, det där är ju skit liksom, vi får ju inte ut så mycket som vi borde av det där. Och så gör man en bortskrivning. (Respondent 1)

Här menar alltså respondent 1 att resultatplanering inte beror på att man vill ge sig själv chansen till att redovisa bättre resultat. Det beror snarare på att det sker per automatik i en omorganisering av verksamheten. Fel kan dock också upptäckas slumpvis och det som brukar underlätta processen är att företag har en fungerande internrevision eftersom det bidrar till en förbättrad informationsverksamhet (Fagerberg, 2008; Raimo et al., 2020). Detta bekräftas under intervjuerna.

Var det liksom misstag, var det bara att någon hade glömt lägga in en ny rad, vi brukar kalla det för ett liksom internkontroll fel. [...] de är ju inte utbildade i ekonomi och har stenkoll på redovisning. (Respondent 5)

Ett bra internkontrollsystem möjliggör att verksamheten kan ha bättre koll på sina finansiella rapporter och minimerar att resultatplanering sker (Fagerberg, 2008). När felen minimeras så kommer verksamheten att förmedla en mer rättvisande bild av sina finansiella rapporter.

4.1.4 Relationen mellan revisor och klient

Det viktigaste är nog att bli kompis med klienterna, alltså få en bra relation med de man jobbar med, alltså de man jobbar mot egentligen. Det ger väldigt mycket, och då får man den information man behöver snabbt. (Respondent 4)

Det viktigaste för respondent 4 i revisorsrollen var relationen med sina klienter, detta för att enkelt få tillgång till de uppgifter som behövdes för att kunna genomföra en bra bedömning och effektiv revision. Som Eklöv (2001) skriver är revisionsprocessen socialt konstruerad och någonting som man gör tillsammans med sin klient. Därav kanske det inte behöver vara något negativt med att bli just "kompis" med sin klient. En nära relation mellan revisor och klienten kan därmed möjliggöra smidigare informationsutbyte som underlättar revisionsprocessen (Raimo et al., 2020). Detta kan även tänkas bidra till att revisorn lättare kan göra bedömningar eftersom tillgång till relevant information är mer lättillgängligt tack vare den goda relationen. Vidare beskriver respondent 1 hur samarbetet med klienterna kunde se ut.

*I den här konstellationen av en duktig CFO, en ny ambitiös VD och såsom revisor då sitta och tänka vad är, återigen var är vi någonstans här emellan *visar ett spann med händerna* liksom och vad kan vi inte bara försvara i år utan vad kan vi också försvara nästa år liksom och att man har den dialogen.*

(Respondent 1)

Här beskrivs relationen i ett sammanträde av beslutsfattare. Det framkommer av ovan citat att alla parter arbetar tillsammans och försöker diskutera och resonera sig fram till en lösning på de

problem som kan tänkas uppkomma. Detta stämmer överens med Eklövs (2001) uppfattning om att revisionsprocessen är socialt konstruerad och att man gemensamt förhandlar sig fram till lösningar. Vidare kan även denna relation bidra till att förväntningsgapet minskar mellan revisorn och klienten då båda parter vet vad varandras roller innefattar och således har inte klienten en övertro på vad revisorn ska bidra med (Cassel, 1996). Som tidigare nämnt så är det revisorns roll att agera som ett kontrollorgan gentemot det granskade företaget (Anthony et al., 2014). Men det krävs även att revisorn och företaget diskuterar och således försöker komma fram till ett beslut där alla parter kan känna sig nöjda (Eklöv, 2001). Respondent 4 beskriver såhär:

*Vi tycker att den här bedömningen, ni måste justera erat bokslut liksom
[...] Det vi kunde liksom hota med var ju att skriva en oren
revisionsberättelse, men de var liksom aldrig frågan utan frågan blev om
de skulle justera bokslutet eller inte.*

(Respondent 4)

Respondent 4 reflekterade kring hur dialogen gick mellan ledningen och revisorer när det kommer till att justera sitt bokslut. I relationen mellan ledning och revisor menar respondenten att det förs förhandlingar när parterna inte är överens om bedömningsposter som förekommer i bokslutet. Eklöv (2001) menar att revisorn gör en oberoende och självständig bedömning av företagets finansiella rapporter. Det framkommer också från respondenterna att revisionen är en process som utförs i samråd med alla inblandade parter och det styrker återigen Eklövs (2001) slutsatser om att revisionen och den rättvisande bilden är en social konstruktion. Men samtidigt när revisionen ifrågasätts så kan revisorn fungera som ett kontrollorgan med slutsatser utifrån sina välgrundade professionella bedömningar.

4.2 Varför utför revisorerna bedömningar så som de gör?

4.2.1 Checklistor - ett hot mot professionella bedömningar?

Johan Rippe, revisor och styrelseledamot på PWC, gav ett uttalande i en intervju med Realtid kring att det viktigaste är att revisorer förstår verksamheten eftersom det är revisorn själv som gör bedömningen:

Checklistor ska ses som en hjälp, men får aldrig utgöra det enda som vägleder revisorn. Revisorn måste själv alltid göra en bedömning utifrån bransch och företagsspecifika omständigheter i revisionens samtliga faser såsom planering, genomförande och när man ska dra slutsatser om man har tillräckligt med revisionsbevis. (Rippe genom Istner-Byman, 2017)

Den här informationen är vad Rippe (genom Istner-Byman, 2017) menar utgör en del av det revisionsbevis som revisorn använder för att dra slutsatser. Informationen bidrar till att förstå verksamhetens flöden och känna till de affärer som görs. Utan den insynen så kan det bli svårt för en revisor att vara det kontrollorgan som Anthony et al., (2014) argumenterar för att rollen skall innefatta. Precis som Rippe antyder angående revisionsbevis menar Eklöv (2001) att revisorn dessutom måste motbevisa en misstänkt felprognos som revisorn anser att företaget gjort. De revisionsbevis som revisorn tar fram möjliggör att revisorn kan motivera sina bedömningar och således få ledningen att ändra sina bedömningar. Det ostrukturerade arbetssättet är också något som Nestlén (2021) anser bör finnas kvar vilket hon skriver i sin artikel i Tidningen Balans.

Jag upplever att det finns en ökad tilltro till att en revision utifrån ifyllda checklistor och mallar är att likställa med en revision av högre kvalitet. Jag upplever att det läggs mer tid inom branschen på att säkerställa att listor fylls i korrekt och att den interna metodiken följs till punkt och pricka med mindre utrymme för reflektion kring om vår infallsvinkel alltid är den bästa för en effektiv och kvalitativ revision. (Heidi Nestlén, 2021)

Nestlén (2021) anser det finns en för hög tilltro till olika checklistor och mallar. Därmed anser hon att revisorernas riktiga yrkesroll faller bort. Det går i linje med vad Francis (1994) teori, att en strukturell revision med fler checklistor och mallar, kommer att skapa en spänning mellan bedömningsdelen och det strukturella arbetssättet. Detta kan i sin tur försvåra revisionen, då revisorn inte får samma möjlighet att använda sin erfarenhet och kunskap i sina professionella bedömningar. Gao och Zhang (2019) menar att revisorerna är stolta över sitt yrke och därmed

vill de använda den kunskap de besitter. Gao och Zhang (2019) menar dessutom att strängare revisionsstandarder bidrar till en sämre granskningsprocess eftersom det minskar revisorns möjlighet att använda sin professionella bedömning i granskningsprocessen.

Professionell bedömning är grundstenen i vår yrkesroll och något som vi utvecklar under hela vår resa genom de erfarenheter vi tar med oss, de kunskaper vi förvärvar samt genom alla beslut och ställningstaganden som vi gör. (Heidi Nestlén, 2021)

Precis som Gao och Zhang (2019) uttrycker det verkar det finnas en yrkesstolthet bland revisorerna. En yrkesstolthet i att värna om erfarenhet och kunskap. Därmed anser revisorerna att checklistor och standardiserade mallar inte fångar upp de eventuella felaktigheter som kan förekomma i företags finansiella rapporter, bedömningarna blir därför en grundsten i yrket.

4.2.2 Varför krävs bedömningarna?

Power (1997) är kritisk mot revisionsyrket i stort och anser att tilltron till revisorerna är för hög. Men flera revisorer anser att revisionsyrket fyller ett annat, större syfte. Hammarqvist, Andersson, Eriksson och Forssmark (2019) skriver i Tidningen Balans:

Som revisor är du en viktig del för att skapa tillit i det kapitalistiska systemet. Så att bankväsen, investerare, aktieägare, leverantörer, anställda, kunder, staten och en mängd andra intressenter kan lita på de finansiella rapporterna. I ett makroperspektiv bidrar det till starkare företag som har bättre förutsättningar att generera arbetstillfällen och skattepengar till vårt gemensamma samhällskontrakt. (Hammarqvist, Andersson, Eriksson & Forssmark, 2019)

De menar, i motsats till Power (1997), att revisorsyrket fyller en viktig roll för att hela samhället samt det kapitalistiska systemet ska fungera. Vidare menar respondent 2 att revisionen fyller en viktig funktion för framförallt kapitalmarknaden.

Revisionen ju en sån där viktig del för att hela kapitalmarknaden ska fungera för att man ska kunna ändå liksom lita på finansiella rapporter och annat så behövs ju någon form av oberoende granskning. (Respondent 2)

Respondent 1 menar att hon alltid sett sin yrkesroll som en hjälp som finns där för sina klienter att göra rätt. Hon förklarar.

Så att hjälpa företag att göra rätt, det har alltid varit det som jag tyckt vara viktigast. (Respondent 1)

Carrington (2014) anser att revisorns roll är att utföra bedömningar av de poster som valts ut för granskning, inte att hjälpa företag att göra rätt som respondent 1 menar. Men respondent 1 menar, trots uttrycket att hon vill hjälpa klienten, att det finns en gräns. Vidare svarar respondent 1 på frågan kring hur kontrollen kommer in när målet är att hjälpa företag att göra rätt.

Absolut, jo men det är klart att det ligger kontroll, för det är klart att för att man ska veta om de har gjort något som gränsar till något som är fel så behöver man ju göra de revisionsinsatser som krävs. Eh, och det är ju en kontrollfunktion, och ett jätteviktigt kontrollorgan. (Respondent 1)

Utöver att hjälpa företagen tycker alltså respondent 1 att revisorn också ska fungera som ett kontrollorgan gentemot företagets finansiella rapporter. Detta menar även Verbruggen et al. (2015) är viktigt eftersom det medför att företaget kan förlita sig på en extern part som ser objektivt på företagsinformationen, som i detta fallet är revisorn. Men, som nämnt, ingår det inte i revisorns arbetsuppgifter att granska alla transaktioner och verifikationer i ett företags redovisning. Istället görs en samlad bedömning av hur väl ett företags interna kontroller i praktiken fungerar. Eklöv (2001) skriver om att revisorer gör sina egna bedömningar av det insamlade materialet som en del av sin kontroll, men här kan det uppstå problem ifall revisorn inte är tillräckligt insatt i den specifika bransch där verksamheten bedrivs.

Generellt där så ville de ha ganska så jämna resultat i byggbranschen och otroligt svårt för oss att slå hål på den bedömningen. (Respondent 4)

Respondent 4 menar på att det är svårt att göra bedömningar i företag om man inte har insyn i branschen överlag. För att underlätta bedömningarna så förklarar respondent 1 varför det är viktigt att förstå företagets affärer och hur det kan underlätta en revisors arbete.

För det viktigaste någonstans när man är revisor det är ju att förstå affären liksom, vad är det man tjänar pengar på här. Alltså hur går intäktsskudet till liksom, och sen också hur ser då kostnaden ut, alltså produktionen av den här produkten, om det nu skulle vara en produkt då, hur ser det ut och kostnadssidan, man förstår hela affärsmodellen och på riktigt förstår den, för förstår man den då kan man också förstå någonstans, vad skulle kunna göras fel här liksom? Och risken här tror jag, om man bara går in och tittar på, du vet, "Ja, du ska titta på 100 verifieringar om någonting är fel" liksom, om man inte förstår det då är det ju, då kan man ju sitta och bläddra, ja då hittar man ju inget. (Respondent 1)

Respondent 1 menar att om man känner till företaget och branschen så är det lättare att veta vart det kan gå fel någonstans. För att göra dessa bedömningar så bra som möjligt så behöver revisorn få tillgång till information och underlag för att få en så bra insyn som möjligt (Ivan, 2016; Raimo et al., 2020).

4.2.3 Revisorernas syn på bedömningsutrymme

Att det kommer underlätta att ha en mer reglerad marknad för redovisningen för att undvika bedömningsutrymmet i redovisningen är inget som respondenterna föreslog. Exempelvis sades det att:

*Om man skulle bygga upp en lagbok eller en regelbok som skulle täcka in alla upptänkliga situationer alla företag skulle kunna komma i. Den skulle bli liksom, *skrattar*, den skulle bli gigantisk. (Respondent 1)*

Respondent 1 anser att det skulle vara omöjligt att täcka in alla möjliga situationer i ett regelverk. En annan negativ syn på ett allt mer omfattande regelverk för revisorer uppkom under en intervju av Marténg (2021) när hon intervjuade VD:n och revisorn på Mazars, Mikael Fredstrand, för Tidningen Balans:

Nej, jag tycker att man bör reflektera kring komplexiteten kring de regler och lagar som styr. Speciellt för onoterade bolag. Regelverk, redovisningsregler och rekommendationer har blivit betydligt mer omfattande de senaste 20 åren [...] Om man hade varit kock hade det varit som att man från början utgick från ett grundrecept kombinerat med att mycket gick i muntlig tradition och man kunde tänka själv. Prova sig fram och smaka av. Nu har receptet utökats och man måste följa kokboken till punkt och pricka. Yrket är sig inte likt för de kreativt lagda, utan kanske passar bättre för de något mindre kreativa. Men en kock som har följt kokboken noga kan man ju inte klaga på, jämfört med en kock som vågat prova sig fram och tänka själv vid tillagningen. (Fredstrand genom Marténg, 2021)

Vidare beskriver också respondent 4 att han inte tror att det skulle fungera att tillämpa fler regler på alla bolag och samtidigt nämner han att bedömningsposter alltid kommer att finnas.

Jag tror inte att man kan komma åt osäkerheten genom att ha mer regler det tror inte jag. [...] Jag tror att sådana bedömningsposter liksom kommer alltid att vara så här jobbiga och svåra att värdera. (Respondent 4)

Fredstrand (genom Marténg, 2021) hade en syn på vad ett mer omfattande regelverk kring revision skulle bidra till, som stämde överens med vad uppsatsens intervjurespondenter hade för tankar. Vidare ansågs det även att inget företag är det andra likt vilket ledde till att flertalet av respondenterna att det inte är möjligt att ha regelverk som täcker varje möjlig situation. Deegan & Unerman (2011) menar på att ledningen agerar opportunistiskt utifrån sitt eget intresse precis som Donaldson och Davis (1991) som förklarar att grundantagandet är att företagsledare agerar för att maximera egenintresset. Men trots detta verkar revisorerna instämma med varandra i att

det inte behövs ett mer omfattande regelverk. Respondent 2 ser dessutom inte bedömningsutrymmet som något negativt, utan istället som en möjlighet för företag att redovisa en så rättvisande bild av verksamheten som möjligt.

Ja, det är ju inte en frihet att göra fel utan det är liksom ett sätt att ge en så bra bild som möjligt över hur resultat och ställning och kassaflöde så där i verksamheten. Jag tror att det är det bästa sättet istället för att det ska finnas detaljregler på varje enskild sak. (Respondent 2)

Bedömningsutrymmet är stort när det kommer till att redovisa en rättvis bild av en verksamhet. Ibland verkar det som att man kan frångå den rättvisa bilden för att långsiktigt visa en rättvis bild av ett bolag. Respondent 1 förklarar:

För effekten om du som revisor ger en oren revisionsberättelse på ett börsbolag, då sjunker ju börskursen som en sten, långt långt långt under de här 10 procenten som ju egentligen var fel, är du med? Så att effekterna av att du inte får klienterna att komma innanför de här ramarna blir ju så brutal när det handlar om ett börsbolag. Så alla jobbar ju någonstans för att man ska hitta en väg som är okej. (Respondent 1)

Ovan citat förklarar att, i fallet att man skulle lämna en oren revisionsberättelse på grund av att det reviderade företaget resultatutjämnat för mycket i slutändan skulle leda till en ännu mer orättvis bild av företaget. Skulle resultatplaneringen vara så omfattande att den är av väsentlighet när revisorn granskar de finansiella rapporterna kan en oren revisionsberättelse lämnas, vilket respondent 1 menar kan vara skadligt för verksamheten. Detta hade i sin tur lett till att börskursen hade sjunkit drastiskt. Resultatet som företaget redovisar är kanske inte exakt korrekt men det kan vara det resultatet som ger den mest rättvisande bilden av företaget. Alltså, som ovan citat visar, är det enligt respondent 1 inte omoraliskt att resultatplanera så länge det på sikt bidrar till en rättvisande bild av verksamheten. Detta motsäger Belski et als. (2008) studie om att det skulle vara omoraliskt att planera sina resultat. Detta visar också på komplexiteten i revisorns tillvägagångssätt vid bedömningar av finansiella rapporter. Det finns alltså situationer där

revisorn kan släppa igenom viss resultatplanering. Detta då revisorn i det här fallet bedömer att det skulle kunna ge en mer rättvisande bild av företaget än om man skulle lämna en oren revisionsberättelse. Detta i likhet med vad Sillén och Västhagen (1961) benämner konjunkturutjämningsprincipen, att kunna visa en rättvisande bild av verksamheten över flera tidsperioder. Vidare är det också en tolkningsfråga där revisorn, tillsammans med företaget i fråga, behöver ta ett ställningstagande kring vad som ger den mest rättvisande bilden av företaget. Detta styrker dessutom Hamilton och hÓgartaighs (2009) teori kring att den rättvisande bilden skapas genom de som använder det. Revisorernas syn på bedömningsutrymmet i redovisningen är därmed entydigt, de vill ha kvar bedömningsutrymmet i redovisningen. Trots att bedömningarna verkar vara svåra att genomföra är alla respondenter överens om att ett mer omfattande regelverk inte hade underlättat, eftersom varje bolag och varje situation är unik.

4.2.4 Problematiken med framtidsprognoser

Som nämnt menar Dechow och Skinner (2000) att resultatplaneringen behövs för att kunna göra nödvändiga prognoser för framtiden. Eklöv (2001) beskriver dock att det inte alltid är så enkelt för revisorn att göra sina egna prognostiseringar och bedömningar.

Ja men det är väl det som är det svåra med det här, alltså att det är just principbaserat om det är K3, det är ju alltid, allt bygger ju på argumentation. Du får göra det här, du får göra det här, men i slutändan ska du göra det som ger en mest rättvisande bild. (Respondent 5)

Respondent 5 beskriver hur K3 används och att det är mycket som beror på hur man argumenterar för hur man gör sina bedömningar. Kan man argumentera för att frånga de principer som styr K3 för att skapa en mer rättvisande bild av verksamheten är det tillåtet. Detta helt i enlighet med årsredovisningslagen, 2 kap 3 §. Den så kallade override-regeln (Marton, 2019) verkar alltså användas i allra högsta grad. Revisorn behöver ta företagets finansiella situation i beaktning vid granskning. Respondent 2 instämmer med respondent 5 att det är svårt att bygga upp argumentationen och göra de bedömningar som krävs.

Det finns ju områden där det finns tydliga regler. När får man göra det och det ändå är relativt enkelt att säga det är inte tillåtet, det här är inte enligt reglerna och sen så finns det också det där som handlar om uppskattningar och bedömningar. Och då är det är jättesvårt och särskilt om man också lägger in den aspekten att det handlar om någonting som kommer att ske i framtiden så blir det väldigt mycket då får man ju på bästa sätt gissa och prognostisera och sådär. (Respondent 2)

Respondent 2 uttrycker att bedömningar och prognoser är svåra att genomföra, trots att han har 35 års yrkeserfarenhet. Detta stämmer väl överens med Eklövs (2001) slutsats att det är svårt att göra dessa bedömningar. Det är därmed svårt att veta vad som är rätt och vad som är fel i en bedömning. Detta då bedömningarna, som respondent 2 uttrycker det, ofta handlar om ett framtida skeende, därför får såväl bolaget som revisorn gissa och försöka förutse vad som kommer ske. Därför är bedömningarna komplexa och det är därmed svårt att veta vad som är rätt och vad som är fel.

5 Avslutning

Detta kapitel avslutar uppsatsen och inleds med att besvara syftet, grundat i vår empiriska analys. Därefter ger vi en förklaring till vad den här studien bidragit med till forskningen. I avsnitt två diskuteras slutsatserna på en mer generell nivå och här tas även kritik gentemot vår studie och förslag på hur den hade kunnats utföras på ett annorlunda sätt. Efter detta följer avsnitt tre där vi utreder hur vidare forskning på ämnet kan utformas och hur den kan utveckla ämnet.

5.1 Slutsats

Syftet med studien var att undersöka hur revisorer gör sina professionella bedömningar och därigenom skapa en djupare förståelse för vad som ligger till grund för revisorers tolkningar och granskningar av företags finansiella rapporter. För att besvara syftet har studien på ett kvalitativt sätt analyserat revisorers resonemang kring sina professionella bedömningar vid granskning av redovisning.

Från föregående kapitel framkommer det att revisorer arbetar dagligen med professionella bedömningar. Begreppen risk och väsentlighet används också flitigt och ansågs vara viktigt eftersom det inte ingår i revisorns roll att granskar varje enskilda transaktion och verifikation i verksamheten. Istället beaktas de fel som är väsentliga för årsredovisningen. Vidare används erfarenhet och magkänsla för att avgöra hur riskartad och hur väsentlig posten revisorer granskar är för företaget ifråga. Men det visar sig också att enbart den professionella bedömningen inte var tillräckligt för att genomföra en bra revision. För att utföra en bra revision var det viktigt att både använda sig av en strukturell och en bedömande del för att säkerställa att revisionen som utförts är välgrundad. En revisor behöver alltså kvantitativa bevis som stöttar deras professionella bedömning eftersom revisorn behöver bevisa att företagets egna bedömningar inte utgör en rättvisande bild av verksamheten. Men på samma vis som bedömningarna inte kan stå själva utan kvantitativa bevis framkommer det att revisorerna även anser att ett strukturellt arbetssätt inte skulle kunna fungera utan att använda sig av professionella bedömningar. Detta då alla situationer skiljer sig från varandra och det krävs erfarenhet för att förstå företagsspecifika

situationer. Därmed menar revisorerna också att ytterligare regelverk inte hade underlättat deras arbete, allt kan därmed inte täckas in av checklistor och mallar. Revisorerna verkar dessutom anse att bedömningsutrymmet i vissa poster ger företag en chans att redovisa en mer rättvisande bild av verksamheten som möjligt. Eklövs (2001) studie om revisorers bedömningar av värdet på immateriella tillgångar mynnar ut i ett liknande resultat där hon kommer fram till att dessa bedömningar är komplexa och svåra att genomföra. Den här studien skiljer sig dock från Eklövs (2001) studie eftersom vi undersöker hur revisorer utför sina professionella bedömningar i situationer där bedömningsutrymmet är stort, exempelvis där det finns olika uppfattningar om vilken som är den rättvisande bilden i ett företags finansiella rapporter. Därmed har den här studien bidragit till forskningen med att visa hur bedömningar i dessa svårbedömda situationer sker och vad som gör att dessa professionella bedömningar behövs för att utföra en god revision.

Den insamlade empirin visade att rättvisande bild var av stor vikt i bedömningarna och revisorerna gjorde således sitt yttersta för att hjälpa företagen att redovisa en rättvisande bild av verksamheten. Den rättvisande bilden kan dock planeras och beror till stor del på vems perspektiv man tar, ett företag kan vilja redovisa på ett sätt medan revisorn kanske tycker att företagets bedömningar ligger långt ifrån verkligheten. Eftersom vi i insamlingen av empiri tog språng i resultatplanering fick vi också många intressanta uttalanden gällande just resultatplanering. Såväl regelverken som företagens resultatplanering tolkas olika beroende på vilken situation som de appliceras i. Revisorerna uppgav att resultatplanering förekommer och ofta används för att justera resultat, men att detta inte är något problem så länge det fortfarande uppger en mer rättvisande bild av företaget. Resultatplanering var alltså inget som ansågs omoraliskt utan sågs mer som en nödvändighet för att kunna redovisa en mer rättvisande bild av företaget. Revisorerna anser att varje situation är unik, vilket också gör att de professionella bedömningarna alltid kommer att anpassas efter varje situation. Trots att varje situation är unik så måste revisorerna följa regelverken. Det var dock gemensamt för revisorerna att de tyckte att det inte krävdes fler detaljerade regelverk eller standardiserade revisionsprocesser för att kunna genomföra en god revision.

5.2 Diskussion

Revisorns roll är omdiskuterad och Power (1997) anser att det finns allt för hög tilltro till revisorerna. Detta till skillnad från revisorerna i den här studien som anser att de fyller ett viktigt syfte, nämligen att säkerställa att det kapitalistiska systemet kan fungera. Företagen är dock mer insatta i sin egen verksamhet än revisorerna, vilket gör att revisorerna kan ha svårt att förstå verksamheten tillräckligt bra för att kunna göra korrekta bedömningar i sin granskning. Dock var revisorerna som vi intervjuat väl medvetna om vilka väsentliga fel som var vanliga i specifika branscher. Det går dock inte att undkomma att vi alla är människor och att de professionella bedömningarna kommer alltid vara subjektiva eftersom revisorsrollen är en yrkesroll där revisorn ifråga alltid kommer att befinna sig i ett socialt sammanhang. Därmed tolkas regelverk och argumentationer olika från person till person och revisorernas granskning kommer aldrig kunna vara helt objektiv. Det förekommer delade meningar om hur bedömningar görs och hur och när det kan vara svårt att göra bedömningar, både som revisor men också som företag. När det handlar om bedömningar är det också svårt att bevisa vems bedömning som är den korrekta i situationer när både revisorn och företaget har underlag och information som stöttar sina egna bedömningar. Beslutet som tas utifrån företagets och revisorernas professionella bedömning sker i sociala konstellationer, vilket också Eklöv (2001) beskriver, men samtidigt finns det en problematik i hur relationen ser ut mellan parterna och vilken funktion revisorn fyller i relationen till sin klient.

Aktiebolagslagen 9 kap 3 § beskriver revisorns roll med begreppen granskning och skepticism. Många ansåg däremot att relationen med sina klienter var viktigare. Detta eftersom det bidrog till en djupare insyn i det granskade bolaget och således kan klientrelationen bidra till en bättre och mer nyanserad bild av det granskade företaget. Den tidigare forskningen ser revisorn som en tredje part som ska agera objektivt och vara ett kontrollorgan (Verbruggen et al., 2015). Uppsatsens slutsats visar på att det kan vara mer komplext än vad den tidigare forskningen hävdar. Revisorns roll kan ses utifrån många olika perspektiv och därför är det svårt att ge en sån yrkesroll en objektiv definition. Detta eftersom revisorn bland annat använder magkänslan som verktyg i sina professionella bedömningar. Magkänslan är svår att definiera då många bara kunde "känna" vilka poster som behövde granskas extra noggrant. Revisorsrollens komplexitet gör det svårt att sätta yrkesrollen i ett specifikt fack då revisorer agerar olika från situation till

situation. I vissa situationer hade alltså revisorsrollen en mer granskande karaktär och i andra situationer var revisorsrollen mer som en del av ekonomiavdelningen i det granskade företaget.

Då den här studien tar utgångspunkt i Sverige var det också viktigt att få med det svenska perspektivet på redovisning då den utgår från de kontinentala redovisningstraditionen. Den forskning som finns är ofta kritisk mot resultatplanering där fenomenet oftast benämns som manipulation eller earnings management. Detta ger en negativ syn på resultatplanering och kan leda till negativa konsekvenser för en verksamhet. I den kontinentala redovisningstraditionen är resultatplanering någonting som funnits länge och uppfattas positivt. Att resultatutjämna har därmed varit en metod i Sverige under en lång tid. Utifrån studien kan det tolkas som att revisorerna resonerar på samma sätt, att det förekommer och att det behövs för att kunna ge en mer rättvisande bild av verksamheten. De två resultatplaneringsmetoderna resultatutjämning och big bath redovisning låg som grund till våra intervjuer. Detta gjorde att intervjuerna ibland låste sig fast vid fusk och oegentligheter när detta inte var målet med uppsatsen. Men respondenterna var överens om att dessa två metoder inte används för att lura någon. På det sättet kan det tolkas som att resultatplanering inte är något omoraliskt som Belski et al. (2008) kommer fram till utan att det istället är nödvändigt för att göra så korrekta bedömningar som möjligt.

Den här uppsatsen har undersökt hur revisorer arbetar i praktiken och använt citat från intervjuer och artiklar vilket gör att trovärdigheten i resultaten kan anses vara hög, det som revisorerna sagt i intervjuerna och diskuterat i artiklarna speglar hur revisorer arbetar med professionella bedömningar. Det finns dock en risk att revisorerna har färgat vårt sätt att se på resultatplanering och därmed gjort att vår syn på fenomenet ändrats under arbetets gång. För att ge en mer objektiv syn på hur revisorer arbetar i situationer där resultatplanering förekommer hade uppsatsen kunnat gynnas av att även intervjua de som utför granskning av revisorer, exempelvis Revisorsinspektionen. Då den här uppsatsen begränsas i såväl tid som omfång fanns det dock inte utrymme till det. Den här uppsatsen ger dessutom insikt och problematiserar den tidigare forskningen som ofta kritiserar företag som resultatplanerar. Indirekt innebär detta att den tidigare forskningen även är kritisk mot revisorerna som "släpper igenom" resultatplaneringen. Men den här uppsatsen visar att revisorsrollen är mer komplex än så. Det är många faktorer som påverkar resultatet och varje situation är unik för en revisor att bedöma. Situationerna som

uppkommer är vanligtvis komplicerade där det är svårt för revisorn att göra en korrekt och objektiv bedömning kring vad som är rätt eller fel. Prognoser om framtida händelser är svårt att bedöma för både ett företag och en revisor eftersom prognoserna är baserade på tolkningar kring hur framtiden skall te sig. Genom ett socialt samspel mellan företag och revisor kan framtida händelser bli lättare att bedöma och detta ger en möjlighet för företagen att redovisa en mer rättvisande bild av sin verksamhet.

5.3 Förslag till vidare forskning

Den här uppsatsen har bidragit med kunskap kring hur och varför revisorn gör sina professionella bedömningar så som de gör men även bidragit med kunskap kring den komplexitet som revisorsrollen innebär. Därmed bidrar uppsatsen till en större förståelse till hur revisorer gör bedömningar i komplexa situationer. Något som hade varit intressant för forskningen att bygga vidare på är att göra ytterligare studier kring hur Revisorsinspektionen granskar revisorernas arbete. Vi är medvetna om att den här studien är någorlunda ensidig i det att den endast fokuserar på revisorns bild av problematiken med att utföra bedömningar i situationer där bedömningsutrymmet är stort. Därför vore det intressant att se hur tillsynsmän vid Revisorsinspektionen resonerar kring samma problematik. Vidare hade det också varit intressant att kvantitativt undersöka de kvantitativa väsentlighetstal som revisorer kommer fram till är inom ramen för att skriva en ren revisionsberättelse. Detta skulle kunna undersökas genom jämförande studier mellan bolag i olika storleksordning.

Det finns troligen också intressanta perspektiv att finna i komparativa studier. Företagens perspektiv har i denna uppsats medvetet lämnats utanför då fokus för den här uppsatsen varit revisorns engagemang. Men att undersöka hur företag ser på rättvisande bild, resultatutjämnning och big bath accounting och hur det används är intressant, trots att den empirin möjligen kan vara svåråtkomlig. Världen är i full gång med globaliseringen och så även revisorsyrket, som utvecklas hela tiden. Då revisorerna som bidragit med empirin till den här uppsatsen anser att de har ett större syfte än att bara fylla i checklistor hade det därmed varit intressant att undersöka hur revisorns tillvägagångssätt kommer att utvecklas i framtiden.

Referenser

Abughazaleh, N. M., Al-Hares, O. M., Roberts, C. (2011). Accounting discretion in goodwill impairments: UK evidence, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 22, no. 3, ss. 165–204. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=65328547&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-15]

Anthony, R.N., Govindarajan, V., Hartmann, F. G. H., Kraus, K. & Nilsson, G. (2014) *Management Control Systems*. Första europeiska upplagan. McGraw Hill.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. Andra upplagan. Malmö: Liber ekonomi

Belski, W. H., Beams, J. D., & Brozovsky, J. A. (2008). “Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings”, *Journal of Global Business Issues*, vol. 2, no 2, ss. 59-68. Tillgänglig online:

<https://eds-b-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=d23e58a4-12fa-4dd2-971c-fa77f7c0d555%40sdc-v-sessmgr01> [Hämtad 2021-04-15]

Bryman, A. and Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Tredje upplagan. Liber.

Bryman, A. Bell, E. & Harley, B. (2019). *Business research methods*. Femte upplagan. Oxford: Oxford University Press.

Carrington, T. (2014). *Revision*. Andra upplagan. Stockholm: Liber.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm, Nerenu & Santéus förlag.

Dechow, P. M., & Skinner, D. J. (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators, *Accounting horizons*, vol. 14, no. 2, ss.

235-250. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0000549673&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-23]

Deegan, C. & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory*. Andra europeiska upplagan. Maidenhead: McGraw-Hill Education.

Dichev, I. D., Graham, J. R., Harvey, C. & Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: Evidence from the field, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 56, no. 2–3, ss. 1–33. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S0165410113000384&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-12]

Donaldson, L. & Davis, J. H. (1991). “Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns”, *Australian Journal of Management* (University of New South Wales), vol. 16, no. 1, ss. 49-64. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=7170292&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-15]

Dye, R. A. (1988). “Earnings Management in an Overlapping Generations Model”, *Journal of Accounting Research* (Wiley-Blackwell), vol. 26, no. 2, ss. 195–235. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=6425120&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-08]

Eilifsen, A. (2013). *Auditing and assurance services*. Tredje upplagan. McGraw-Hill.

Eklöv, G. (2001). *Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles*. Diss. Stockholm: Univ., 2001. Tillgänglig online: <https://pubs.sub.su.se/5418.pdf> [Hämtad 2021-05-04]

Fagerberg, J. (2018). Override-regeln: Måste vi verkligen följa reglerna?, Tidningen Balans, 15 mars, Tillgänglig online:

<https://www.tidningenbalans.se/debatt/override-regeln-maste-vi-verkligen-folja-reglerna/>

[Hämtad 2021-05-11]

Fagerberg, J. (2008). "Occupational Fraud : Auditors' Perceptions of Red Flags and Internal Control". Tillgänglig online:

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:235160/FULLTEXT01.pdf> [Hämtad 2021-04-19]

FAR. (u.å.). "Vad gör en revisor?" FAR. Tillgänglig online:

<https://www.far.se/om-far/yrkesroller/revisor/> [Hämtad 2021-06-17]

Ferramosca, S., Greco, G. and Allegrini, M. (2017). 'External Audit and Goodwill Write-Off', *Journal of Management and Governance*, vol. 21, no. 4, ss. 907–934. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=ec&AN=1681759&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-23]

Francis, J. R. (1994). Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity. *Accounting, Organizations & Society*, vol. 19, no. 3, ss. 235–269. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=12494276&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-06-20]

Gao, P. & Zhang, G. (2019). "Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality". *Accounting Review* vol. 94, no. 6, ss. 201–225. Tillgänglig online

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=139761791&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-06-20]

Graneheim, U. H., & Lundman, B. (2004). Qualitative content analysis in nursing research: concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness, *Nurse Education Today*, vol. 24, no. 2, ss. 105-112. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edswe&AN=edswe.oai.DiVA.org.umu.6688&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-05-11]

Hamilton, G. & Ó hÓgartaigh, C. (2009). “The Third Policeman: “The true and fair view”, language and the habitus of accounting”. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, no. 8, ss. 910–920.

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S1045235409000239&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-06-15]

Hammarqvist, A., Andersson, D., Eriksson, K. & Forssmark, M. (2019). Revisor - ett yrke med stora utvecklingsmöjligheter, *Tidningen Balans*, 5 februari, Tillgänglig online:

<https://www.tidningenbalans.se/debatt/revisor-ett-yrke-med-stora-utvecklingsmojligheter/>
[Hämtad 2021-05-11]

Istner-Byman, M. (2017). “Checklistor får aldrig utgöra det enda som vägleder revisorn”. *Realtid*, 29 maj, Tillgänglig online:

<https://www.realtid.se/checklistor-far-aldrig-utgora-det-enda-som-vagleder-revisorn> [Hämtad 2021-05-11]

Ivan, I. (2016). “The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards”. *Audit Financiar*. Tillgänglig online:

<https://search.ebshost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.82ba068ba584f0facf1dd1de0bf17c&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-06-10]

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of financial economics*, vol. 3, no. 4, ss. 305-360. Tillgänglig online:

<https://www.sciencedirect-com.ludwig.lub.lu.se/science/article/pii/0304405X7690026X?via%3DiHub> [Hämtad 2021-04-15]

Kirschenheiter, M., & Melumad, N.D. (2002). "Can "big bath" and earnings smoothing co-exist as equilibrium financial reporting strategies?", *Journal of Accounting Research*

(*Wiley-Blackwell*), vol. 40, no. 3, ss. 761–796. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=6682588&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-11]

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2014). Den kvalitativa forskningsintervjun. Tredje reviderade upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Marténg, C. (2021). Mikael Fredstrand - omdöme framför checklistor, *Tidningen Balans*, 24 mars, Tillgänglig online:

<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/mikael-fredstrand-omdome-framfor-checklistor/>
[Hämtad 2021-05-11]

Marton, J. (2016). Väsentlighet - ett klassiskt begrepp med förnyat intresse, *Tidningen Balans*, 1 mars, Tillgänglig online:

<https://www.tidningenbalans.se/kronika/vasentlighet-ett-klassiskt-begrepp-med-fornyat-intresse/>
[Hämtad 2021-05-11]

Marton, J. (2019). Kan du definiera rättvisande bild?, *Tidningen Balans*, 29 november, Tillgänglig online: <https://www.tidningenbalans.se/kronika/kan-du-definiera-rattvisande-bild/>

[Hämtad 2021-05-11]

Moore, M.L. (1973). "Management Changes and Discretionary Accounting Decisions", *Journal of Accounting Research*, vol 11, no. 1, ss. 100-107. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=6415796&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-08]

Nestlén, H. (2021). Vår professionella bedömning riskerar att komma i skymundan, *Tidningen Balans*, 7 maj, Tillgänglig online:

<https://www.tidningenbalans.se/debatt/var-professionella-bedomning-riskerar-att-komma-i-skymundan/> [Hämtad 2021-05-11]

Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. OUP Oxford.

Power, M. (2003). "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, no. 4, ss. 379-394. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S0361368201000472&site=eds-live&scope=site>. [Hämtad 2021-05-05]

Raimo, N, Vitolla, F, Marrone, A & Rubino, M. (2020). 'Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint', *Business Strategy & the Environment (John Wiley & Sons, Inc)*, vol. 30, no. 1, ss. 522–534. Tillgänglig online:

<https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=147968440&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-23]

Realtid. (2021). "Om Realtid". *Realtid*. Tillgänglig online:

<https://www.realtid.se/om> [Hämtad 2021-06-18]

Rennstam, J. & Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie: om analysarbete i kvalitativ forskning*. Första upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Revisorsinspektionen (u.å.). *Revision och annan granskning. Revisorsinspektionen*. Tillgänglig online: <https://www.revisorsinspektionen.se/om-revision/revision--annan-granskning/> [Hämtad 2021-05-25]

Sillén, O. and Västhagen, N. (1961). *Balansvärderingsprinciper med särskild hänsyn till resultatberäkning vid växlande priser och penningvärde*. Stockholm: Norstedt

Skärvad, P. H. och Lundahl, U. (2016). *Utredningsmetodik*. Fjärde upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Tidningen Balans. (2021). “Om oss”. *Tidningen Balans*. Tillgänglig online: <https://www.tidningenbalans.se/om-oss> [Hämtad 2021-06-18]

Verbruggen, S, Christiaens, J, Reheul, A-M & Van Caneghem, T. (2015). ‘Analysis of Audit Fees for Nonprofits: Resource Dependence and Agency Theory Approaches’, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, vol. 44, no. 4, ss. 734–754. Tillgänglig online: <https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edshol&AN=edsholhein.journals.npvolsq44.41&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-23]

Walsh, P., Craig, R., Clarke, F. (1991). “Big Bath Accounting using Extraordinary Items Adjustments: Australian empirical evidence”, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 18, no. 2, ss. 173-189. Tillgänglig online: <https://search-ebshost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4559702&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 2021-04-08]

Bilagor

Bilaga 1: Intervjuguide

Inledande frågor:

Hur gammal är du?

Hur länge har du arbetat som revisor?

Hur länge har du jobbat inom samma firma?

Hur kom det sig att du blev revisor?

Vad är det viktigaste, tycker du, i rollen som revisor?

Förslag till frågor:

- Vilka associationer har du till begreppet Earnings management? (resultatplanering).
- (Vi har definierat detta som resultatplanering, hur ser du på den tolkningen?)
- Hur har din syn på yrket förändrats från att du började som revisor till nu? Har du en annan bild av yrket?
- Hur tolkar du god redovisningssed?
- Vad anser du att revisionsyrket fyller för syfte? (Hur ser relationen ut mot företaget)
- Big bath kan beskrivas som...har du varit med om det någon gång? Hur handskas du med det?
- Resultatutjämnning kan beskrivas som...har du varit med om det någon gång? Hur handskas du med det?
- Vilka är de vanligaste earning management (resultatplanerings) teknikerna enligt dig?
- Har du någon gång lämnat en oren revisionsberättelse? I vilken situation var det?
- Vi förstår att earnings management (resultatplanering) ligger i redovisningens natur om framtidsbedömning. Men vart skulle du säga att gränsen går för när det blir i strid med god redovisningssed och rättvisande bild?
- Vilka verktyg använder ni för att upptäcka earnings management (resultatplanering)?
- Det finns en del forskare som säger att det existerar något som kallas för kvalitetsintäkter och detta är sådana intäkter som är återkommande för företagen. Har du varit med om att företag har försökt visa på en högre andel kvalitetsintäkter än vad som egentligen var

fallet? (Typ genom resultatutjämnning) (Vill visa ett stabilare resultat) (Var det den högre andelen kvalitetetsintäkter som var moroten till varför de vill skriva ner resultatet?)

- Om du hade fått utforma en regel som hade motverkat resultatmanipulering, hur hade den sett ut?
- Har ledningen för mycket frihet i sin redovisningen? Hade vi gynnats av ännu mer specifika regelverk?
- Varför tror du att earning management (resultatplanering) kan komma igenom kontrollen? Vad är det som gör det möjligt? Har ni för lite tid för att sätta er in i bolagets verksamhet? Är det därför en av anledningarna till att ni som en extern part har det svårt att finna de underliggande felen?

Bilaga 2: Informationsbrev



EKONOMI-
HÖGSKOLAN

Informationsbrev

Hej!

Vi heter Joacim Arplöw, Victor Bolin och August Samuelsson. Vi studerar ekonomi på Lunds universitet och läser vår sista termin och skriver just nu vår kandidatuppsats inom redovisning. Studiens syfte är att undersöka hur Earnings Management förhåller sig till god redovisningssed och rättvisande bild. Vi är medvetna om de svårigheter som finns att på förhand bedöma hur framtiden kommer att te sig och att det därmed kan förekomma felaktigheter i dessa bedömningar. Tidigare forskning har funnit bevis på att Earnings management förekommer, exempelvis i samband med VD-byte och vill därför få din syn på hur du upptäcker Earnings Management och hur detta är i relation till god redovisningssed.

Intervjun kommer att ta mellan 30-60 minuter och du som intervjuperson är helt anonym och har rätten att avbryta intervjun när du vill. Med din tillåtelse vill vi även spela in intervjun för att underlätta för vår transkribering. Intervjun sker digitalt på den plattform som passar dig bäst.

Inför intervjun har vi även förberett två case. Dessa är förvisso grova förenklingar av verkligheten, men vid närmare granskningar av företags redovisningar kan dessa två case ofta vara grunden för hur företag väljer att redovisa sina resultat utifrån ett Earnings Management perspektiv. Casen är uppbyggda från verkliga observationer men som nämnt, grovt förenklade. Vår tanke med dessa är att få igång en diskussion kring de svårigheter som kan uppstå vid revision. Kanske har du varit med om något liknande som du vill berätta mer om? Casen följer nedan i slutet.

Om du har några **frågor** angående intervjun eller studien så hör av dig till August Samuelsson,

Email: sas14as3@student.lu.se

Telefon: 0727437327

Med vänliga hälsningar,

Joacim, August & Victor

Casen

Case 1:

Företaget Kolvo AB har ett tufft år, de har tappat en storkund i Kina som börjat producera den motor, som Kolvo AB tidigare haft patent på, i egen regi. Detta gör att VD:n, Peter, får problem. Han inser att resultatet kommer att påverkas negativt om han inte gör något åt det. Under de senaste åren har Kolvo AB kontinuerligt redovisat nedskrivningar av goodwill på ungefär samma storlek, men då gör Peter ett impairment test som visar att goodwill inte behöver skrivas ner, och plötsligt kan de redovisa ungefär samma resultat som åren då de kontinuerligt har skrivit ner goodwill. Ifall en nedskrivning hade skett, hade resultatet varit betydligt lägre än tidigare år. Peter kan pusta ut, eftersom deras ägare till störst del består av ekonomistudenter som inte läst redovisning som kandidatkurs, så applåderar de Peter på årsstämman som nu lyckats redovisa samma resultat som åren innan, trots att de förlorat sitt patent på specialmotorn.

Case 2:

Företaget Felia AB har en VD, Jonas, som i början av 2012 tabbar sig, han råkar uttala sig dumt om en storägare vilket i sin tur gör att storägaren säljer sina andelar i bolaget till underpris, han vill verkligen inte vara kvar som ägare! Den före detta storägaren sprider rykten om att Felia AB inte är ett bolag som är värt att investera i. Därmed påverkas resultatet för 2012 negativt och Felia AB blir tvungna att snabbt byta VD. Den nya VD:n Karin ser sin chans att göra bokslutsdispositioner för att göra det enklare för sig att redovisa ett bra resultat under 2013 och skriver därmed ner goodwill-posten rejält samtidigt som hon också kostnadsför en lokal som stått utan hyresgäster, vilket gör att resultatet för 2012 blir sämre än prognostiserat. I årsredovisningen för 2012 kommenterar Karin det dåliga resultatet som redovisades och säger följande: "Det var tråkigt att Jonas, som varit en viktig person för bolaget tabbade sig så mycket att resultatet är så negativt, men med mig i spetsen kommer företaget nå nya höjder!". Bevisligen, nästa år kan Karin återigen redovisa ett högt resultat, plötsligt har hon hittat hyresgäster till den tomma lokalen och i nedskrivningstestet av goodwill-posten hittar hon ingen anledning att skriva ner den (det gjordes ju så mycket förra året). Detta gör att Karin hyllas av såväl ägare och medarbetare, hon har ju räddat bolaget!