



Har revisorerna kännedom om sina kunders verksamhet?

En studie över hur revisorer samlar kunskap om kunden och hur de upplever att denna kunskap påverkar revisionskvalitén

Mira Louhi, 38860

Pro gradu-avhandling i
redovisning

Handledare: Matti Skoog

Fakulteten för
samhällsvetenskaper och
ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 2019

Ämne: Redovisning	
Författare: Mira Louhi	
Titel: Revisorns upplevda kännedom om kundens verksamhet och dess påverkan på revisionskvalitén	
Handledare: Matti Skoog	
<p>Abstrakt:</p> <p>Den tekniska och den kundupplevda kvalitén på revisionen avgörs både av att revisorn verkligen förstår både kundföretagets verksamhet och uppdragsgivarens behov. Flera undersökningar har bevisat att det finns ett positivt samband mellan kännedom om kundens verksamhet och den upplevda revisionskvalitén. Dessutom finns det flera regleringar om att revisorn innan granskningen ska skaffa sig en förståelse om kunden för att kunna utföra en högkvalitativ revision. Hur dessa regleringar följs i finländska revisionsbyråer har dock inte studerats.</p> <p>Syftet med denna avhandling var att undersöka hur revisorerna vid finländska revisionsbyråer samlar kunskap om kunden, samt hurdan effekt revisorerna anser att kännedomen om kundens verksamhet har på revisionskvalitén. Därtill undersöks vilka faktorer som möjligen påverkar insamlandet av informationen. Som metod användes en preliminär intervju och själva undersökningen utfördes som en enkätundersökning.</p> <p>Resultaten i denna studie visar att revisorerna i Finland är motiverade att lära sig känna sina kunder och upprätthålla denna kunskap. Källor som revisorerna mest använder vid kunskapsskaffandet är kanske de mest traditionella, dvs tidigare perioders bokslut och andra liknande dokument samt revisionsdokument från tidigare perioder. Revisorer anser också att en bra kännedom om kunden har en positiv påverkan på revisionskvalitén och att det inte finns några begränsande faktorer som skulle ha en stor inverkan på skaffandet av kunskap om kunden.</p>	
Nyckelord: ISA 310, ISA 315, ISA 330, revisionskvalité	
Datum: 2.5.2019	Sidor: 81

INNEHÅLL

1 INLEDNING.....	1
1.1. Problemområde	1
1.2. Syfte och avgränsningar	3
1.3. Fortsatt disposition	3
2 REVISION	5
2.1. Revisionsbyråerna	5
2.2. Revisionsprocessen	6
2.2.1. Planeringen.....	6
2.2.2. Granskningen.....	7
2.2.3. Avslutningen av revisionen	8
2.4. Revisorernas oberoende ställning.....	10
2.5. Maximal mandattid och rotation av revisorer	11
2.5.1. Reglering.....	12
3 ERHÅLLANDET AV KUNSKAP	14
3.1. ISA-Standarder.....	14
3.1.1 ISA 310.....	15
3.1.2. ISA 315.....	16
3.1.3. ISA 330.....	18
3.2. Tidigare forskning inom insamlandet av kunskap	20
3.3. Begränsande faktorer vid insamlandet av kunskap	21
4 KUNSKAPENS PÅVERKAN PÅ REVISIONSKVALITÉN	23
4.1. Revisionskvalité	23
4.2. Branschspecialisering.....	25
4.2.1. Tidigare forskning inom branschspecialisering	26
4.3. Längden på revisionsuppdraget.....	28
4.2.2. Tidigare forskning inom längden på revisionsuppdraget.....	29
4.4. Kvalitetshotande beteende.....	31

5 FORSKNINGSUPPGIFT	33
5.1. Teoretisk utgångspunkt för forskningsuppgiften	33
5.2. Forskningsmetod	36
5.2.1. Enkäten	36
5.3. Sampel	39
5.4. Analysstrategi	39
6 RESULTAT	42
6.1. Bakgrundsvariabler	42
6.2. Införskaffandet av kunskap i nya uppdrag	45
6.2.1. Antal år revisionserfarenhet	46
6.2.2. Position i företaget	47
6.2.3. Kännedom av ISA 315 och 330	49
6.2.4. Öppna frågan	51
6.2.5. Sammanfattning	51
6.3. Upprätthållandet av kunskap i gamla uppdrag	53
6.3.1. Antal år revisionserfarenhet	53
6.3.2. Position i företaget	55
6.3.3. Kännedom av ISA 315 och 330	56
6.3.4. Öppna frågan	58
6.3.5. Sammanfattning	58
6.4. Kännedomens påverkan på revisionskvalitén	60
6.4.1. Revisorernas kännedom om kunden och branschen	60
6.4.2. Längden på revisionsuppdraget	63
6.4.3. Bristande kund- eller branschkännedom	64
6.4.4. Öppna frågorna	66
6.4.5. Sammanfattning	67
6.5. Begränsande faktorer	68
6.5.1. Öppna frågan	71
6.5.2. Sammanfattning	72

7 ANALYS OCH SLUTSATSER	74
7.1. Analys.....	74
7.1.1. <i>Införskaffandet av kunskap</i>	75
7.1.2. <i>Kännedomens påverkan på revisionskvalitén</i>	77
7.1.3. <i>Begränsande faktorer</i>	78
7.1.4. <i>Slutsatser</i>	80
7.2. Kommentarer.....	80
7.3. Validitet, generaliserbarhet och reliabilitet	81
7.4. Förslag på fortsatt forskning.....	82
 KÄLLOR	 83

BILAGOR

Bilaga 1	Intervju med planeraren.....	87
Bilaga 2	Följebrev på svenska och finska.....	90
Bilaga 3	Enkät på svenska.....	92
Bilaga 4	Enkät på finska.....	96
Bilaga 5	Påminnelse på svenska och finska.....	100
Bilaga 6	Resultat av Kolmogorov-Smirnov testet (normalfördelningen).....	102
Bilaga 7	Resultat av Mann-Whitneys U test.....	108
Bilaga 8	Svarsfördelning – Införskaffandet av kunskap i nya uppdrag.....	109
Bilaga 9	Svarsfördelning – Upprätthållande av kunskap i gamla uppdrag.....	111
Bilaga 10	Svarsfördelning – Hur kännedomen om kundföretaget och bransch påverkar kvalitén på revisionen.....	113
Bilaga 11	Svarsfördelning – Faktorer som påverkar insamlandet av uppgifter.....	115

FIGURER

Figur 1	Svarsfördelning på fråga 1	43
Figur 2	Svarsfördelning på fråga 2	44
Figur 3	Svarsfördelning på fråga 3 enligt position i revisionsföretaget	45
Figur 4	Svarsfördelning på fråga 3 enligt antal år av revisionserfarenhet	45
Figur 5	Svarsfördelning på fråga 4 enligt revisionserfarenhet	47
Figur 6	Svarsfördelning på fråga 4 enligt position i revisionsföretaget	49
Figur 7	Svarsfördelning på fråga 4 enligt kännedom av ISA 315 och 330	51
Figur 8	Svarsfördelning på fråga 6 enligt revisionserfarenhet	55
Figur 9	Svarsfördelning på fråga 6 enligt position i revisionsföretaget	57
Figur 10	Svarsfördelning på fråga 6 enligt kännedom av ISA 315 och 330	58
Figur 11	Jämförelse av informationskällor i nya och gamla kunduppdrag.....	77

TABELLER

Tabell 1	Svarsfördelning på fråga 8	62
Tabell 2	Svarsfördelning på fråga 9.....	63
Tabell 3	Svarsfördelning på fråga 10	65
Tabell 4	Svarsfördelning på fråga 11 och 12	66
Tabell 5	Svarsfördelning på fråga 15	70
Tabell 6	Svarsfördelning på fråga 16	71
Tabell 7	Svarsfördelning på fråga 17.....	71
Tabell 8	Svarsfördelning på fråga 18	72

1 INLEDNING

1.1.Problemområde

Revision kan betraktas som ett ekonomiskt utbyte mellan leverantörerna, revisorn, revisionsklienten samt de finansiella rapporternas användare som de granskade boksluten är avsedda för. Vid varje ekonomiskt utbyte måste tillräckliga resurser användas för att förhindra parterna från att maximera sina egna intressen på bekostnaden av de övriga parterna i utbytet (Duff, 2004).

Revisionstjänsterna är nödvändiga i dagens samhälle som övervakningsverktyg för att förhindra potentiella intressekonflikter mellan ägarna och ledningen. Också de utomstående intressenterna måste kunna lita på att informationen företaget ger ut är pålitlig och riktig för att kunna fatta beslut på basis av informationen. Detta leder till att revisionen måste vara av hög kvalitet. Enligt De Angelo (1981) kan man dela revisionskvaliteten i två delar: sannolikheten att revisorn upptäcker fel i ett företags bokföring och till vilken grad dessa fel rapporteras. De Angelo påpekar också att sannolikheten för att revisorn upptäcker fel också beror på revisorns tekniska kompetens, revisionsvana, effektiviteten i revisionsprocessen osv.

Enligt Brännström (2014) avgörs både den tekniska och den kundupplevda kvalitén på revisionen av att revisorn verkligen förstår både kundföretagets verksamhet och uppdragsgivarens behov. Den mest värdefulla och nyttiga revisionen handlar om samma frågor som företagsledningen brottas med. Det räcker inte längre med att revisorn i siffror kan berätta hur det går för kunden, utan analysen måste dessutom kläs i skrift och siffror som stöder varandra. För att detta ska vara möjligt är det ytterst viktigt att revisorn förstår kundens verksamhet och varifrån dess siffror kommer.

I en studie utförd i Norge studerades vad som enligt mindre företag behövs för att värdet på revisionstjänster ska öka. I studien kom det fram att kunderna vill ha mera rådgivning utifrån kunskapen om deras ekonomi. Dessutom efterlystes det att revisorerna ska ha en större kännedom om kundens bransch och en bättre kunskap om kundens verksamhet och den situationen de är i. När revisorerna är starkt intresserade av kundens verksamhet ökar

den upplevda nyttan för kunden och samtidigt den upplevda kvalitén på revisionen (Brännström, 2014).

Även i revisionsregleringen påpekas det att kännedomen om kundens verksamhet är ytterst viktig och en grund för att kunna utföra en högkvalitativ revision. Enligt IFAC bör revisorn vid en granskning ha eller erhålla en sådan kunskap om kundens verksamhet som är tillräcklig för att revisorn ska kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och rutiner som enligt revisorns bedömning kan ha en väsentlig inverkan på bokslutet eller på redovisningsrapporterna. Denna kunskap används till exempel vid bedömningen av inneboende risker och kontrollrisker samt vid fastställandet av arten, tidpunkten och omfattningen av revisionsåtgärderna (IFAC, ISA 310).

I flera undersökningar utförda runt om i världen har det framkommit att kännedom om kunden har en positiv inverkan på revisionskvalitén. Lowensohn, Johnson, Elder och Davies (2007) påpekar att specialisering inom revision bygger på utbildning och praktisk erfarenhet av revision inom en viss bransch. Forskning tyder också på att revisorer med utbildning eller erfarenhet inom specialområden klarar sig bättre jämfört med revisorer utan denna kunskap. Dessutom har det framkommit att en bättre kännedom om kundens verksamhet har en positiv effekt på revisorns förmåga att upptäcka problem och fel i bokslutet och ge korrekta fortlevnadsvarningar till företag i finansiellt dålig ställning (De Angelo, 1981; Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, Fuentes-Barbará & García-Benau, 2004).

I pilotintervjun med en planerare (Bilaga 1) kom det fram att en revisor som inte är insatt i kundens verksamhet och principer för till exempel produktifiering lätt kan förbise och missa viktiga detaljer samt rentav brister och direkta felaktigheter i det granskade materialet. Enligt planeraren är det också lätt att missleda en revisor som inte känner till verksamhetens grundstenar eller inte har förberett sig på granskningsobjektets verksamhet. Hon påpekar också att det är frustrerande för den som från företagets sida bistår granskningen om man är tvungen att förklara från grunderna produkternas sammansättning och hur de olika kostnadsgrupperna, samt tids- och resursanvändningen påverkar prissättningen. I dylika fall är det också lätt att utelämna eller försköna sådana uppgifter som man inte vill att skall komma till verksamhetsgranskarens kännedom.

Även om flera undersökningar har bevisat att det finns ett positivt samband mellan kännedom om kundens verksamhet och den upplevda revisionskvalitén och det dessutom finns flera regleringar om att revisorn innan granskningen måste skaffa sig en förståelse av kunden för att kunna utföra en högkvalitativ revision, har ämnet inte studerats tillräckligt ur revisorernas synvinkel.

1.2. Syfte och avgränsningar

Syftet med denna avhandling är att undersöka hur revisorerna erhåller kunskap om kunden och hurdan effekt de anser att kännedom om kundens verksamhet har på revisionskvalitén. Dessutom är jag även intresserad av att undersöka ifall det enligt revisorerna finns något som eventuellt begränsar möjligheterna att samla och öka kunskaperna om kunden.

Jag ämnar undersöka situationen i olika revisionsbyråer i Finland. Jag har valt att också inkludera personer med kortare revisionserfarenhet för att kunna se om det finns skillnader i svaren mellan personer i olika positioner i revisionsbyråerna. Som källor för revisorernas kunskapsskaffandet används både de metoderna som kom upp i tidigare utförda studier samt de som nämns i ISA-standarderna gällande ämnet. Kvalitetspåverkande och begränsande faktorerna samlas från tidigare utförda studierna.

1.3. Fortsatt disposition

Avhandlingens andra kapitel ger en bred bild av revision. I kapitlens början beskrivs hurdan strukturen är i de flesta revisionsbyråerna samt hur revisionsprocessen i byråerna ser ut. Här redogörs bland annat för hur uppgifterna och ansvaret är fördelade inom byråerna samt vilka olika skeden ingår i en granskning. Kapitlet avslutas med att berätta om revisorernas oberoende ställning och den maximala mandattiden inom revision i ett och samma kundföretag.

Det tredje kapitlet handlar om erhållandet av kunskap. I detta kapitel presenteras ISA-standarder gällande kännedom om kundens verksamhet och bransch. Kapitlet börjar med ISA 310-standarderna där det beskrivs hur kunskap kan erhållas och användas. Denna

standard är inte längre i kraft och har blivit ersatt av ISA 315 *'Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment'* och ISA 330 *'The auditor's responses to assessed risks'* som också går igenom i detta kapitel. I slutdelen av kapitlet presenteras tidigare forskning inom ämnet och möjliga begränsande faktorer vid insamlandet av kunskap.

I kapitel fyra presenteras hur kunskapen om kunden kan påverka revisionskvalitén. I kapitlets början görs ett försök att definiera begreppet revisionskvalité. Därefter presenteras tidigare studier som har undersökt revisorernas kännedom om kunden och dess påverkan på revisionskvalitén utifrån olika synpunkter. Till sist går igenom vad som anses med kvalitetshotande beteende.

Det femte kapitlet består av forskningsuppgiften. Kapitlet börjar med en teoretisk utgångspunkt till forskningsuppgiften och därefter presenteras forskningsmetoderna som kommer att användas samt samplet. I slutet av kapitlet presenteras analysstrategin. Forskningsresultaten presenteras i kapitel sex.

Det sista kapitlet sammanfattar undersökningen och de resultat som kommit fram i det föregående kapitlet. I detta kapitel diskuteras också undersökningens validitet, reliabilitet och generaliserbarhet, samt ges förslag för fortsatt forskning.

2 REVISION

2.1. Revisionsbyråerna

Oberoende revision behövs på grund av informationsasymmetri mellan ledningen och aktieägarna. Övervakning av finansiella informationens riktighet kan bidra till att minska på risken för aktieägarnas förluster. Däremot kan inte kvalitén på granskningen verifieras av aktieägarna och därför måste värdet av revisionen baseras, åtminstone delvis, på det upplevda ryktet av revisorn (De Angelo, 1981). Detta rykte är nära kopplat till den offentliga uppfattningen av revisorn som en professionell person. Men som Roslender (1992, i Otley & Pierce, 1996) påpekar, är de flesta revisorerna anställda i stora revisionsbyråer med en hierarkisk struktur, och som sådant upplever de inte den grad av självständighet som traditionellt förknippas med professionella personer. Det kan alltså sägas att revisorernas rykte är kopplad till revisionsbyråernas rykte.

Strukturen i de flesta revisionsbyråerna är väldigt hierarkisk och kan tänkas som en pyramid. På toppen finns partners som vanligtvis är ägare eller delägare i revisionsbyrån och directors med samma kunskapsnivå som partners men som inte är delägare i byrån. Partners är de som skriver under revisionsberättelsen och därför bär det största ansvaret. För att bli en partner krävs oftast över tio års arbetserfarenhet. På de flesta byråerna finns det tre eller fyra hierarkiska grupper under partners. Rakt under partners finns managers. Managern är ansvarig för planeringen och utförandet av granskningen och kan ses som partners högra hand. För att bli en manager krävs vanligen 5 – 10 års erfarenhet som revisor. Under managern är senior assistenterna som ansvarar för arbetet ”på fältet” och leder uppdraget och arbetet hos klienten. Även om det hör till seniorernas uppgifter att leda uppdraget hos klienten, jobbar de dock långt med samma arbetsuppgifter som assistenterna. Som senior assistenter jobbar vanligtvis de som har 2 – 5 års arbetserfarenhet inom branschen. Assistenterna är längst ner i revisionsbyråernas hierarki och utför grovjobbet. Till assistenternas arbetsuppgifter hör oftast att stämma av siffror samt att kopiera viktiga dokument, medan senior assistenterna analyserar dessa siffror (Carrington, 2014).

Denna hierarkiska struktur syns oftast också i revisionsteamet. Assistenterna utför sitt arbete som sedan lämnas in till seniorn för granskning. Om seniorn hittar brister i arbetet eller inte är nöjd med det, går arbetet tillbaka till assistenten för korrigerande och komplettering. När seniorn har godkänt assistentens arbete, får assistenten markera den aktuella punkten gjord i arbetsprogrammet. Samma procedur upprepas sedan mellan seniorn och managern och slutligen mellan managern och partnern. Detta görs för att vara säker på att inga fel går obemärkt förbi och att partnern kan känna sig säker på att det hen skriver under och godkänner är rätt (Carrington, 2014). Pierce och Sweeney (2004) har dock upptäckt att denna dubbelgranskningen inte alltid sker. Enligt dem är det vanligt att assistenterna rapporterar rakt till managers och senior assistenterna rakt till partners, vilket kan leda till minskad revisionskvalité.

2.2. Revisionsprocessen

Själva revisionsprocessen ser ungefär lika ut i olika byråer på grund av de lagstadgade kraven revisionsbranschen har. Processen kan delas i tre huvuddelar: planering, granskning och revisionens avslutande (Carrington, 2014). I denna avhandling kan planeringsfasen ses som den viktigaste delen, eftersom skaffandet av kunskapen om kunden oftast sker i denna fas och styr hur resten av granskningen går till.

2.2.1. Planeringen

Innan en ny kundrelation accepteras ska en professionell revisor avgöra huruvida acceptans av kunden skulle skapa några hot mot de grundläggande revisionsprinciperna. Potentiella hot mot integritet eller professionellt beteende kan skapas från till exempel tvivelaktiga frågor som hör samman med kunden. En professionell revisor ska utvärdera vikten av eventuella hot och tillämpa skyddsåtgärder vid behov för att eliminera dem eller minska dem till en acceptabel nivå. När det inte går att reducera hoten till en acceptabel nivå, ska revisorn neka sig från att ta emot uppdraget (IFAC 2016, Section 210 Professional Appointment).

Efter att revisorn har tagit emot uppdraget ska hen bekanta sig djupare med kundens verksamhet för att kunna bilda sig en uppfattning om revisionsrisken i verksamheten samt väsentlighetsgränsen. Med revisionsrisken menas risken för att revisorn ger en ren revisionsberättelse även om bokslutet är väsentligt felaktigt (IFAC 2016, ISA Glossary of Terms). Detta behandlas djupare i det tredje kapitlet.

Med väsentlighetsgränsen menas den gräns när ett fel blir väsentligt och kan påverka bokslutets användares bedömning av bokslutet. Fel som blir under denna gräns är oftast inte väsentliga och påverkar inte bokslutets riktighet. Den väsentlighetgräns som bestäms vid planeringen fastställer dock inte nödvändigtvis det belopp under vilket felaktigheter, individuellt eller tillsammans, alltid kommer att utvärderas som oväsentliga. Omständigheterna i samband med vissa felaktigheter kan leda till att revisorn utvärderar dem som väsentliga även om de är under väsentlighetsgränsen. För att revisorn ska kunna göra detta beslut, måste revisorn ha en bra kännedom om kunden och kundens verksamhet (IFAC 2016, ISA 320).

2.2.2. Granskningen

Efter en noggrann planering börjar granskningen. Vanligen väljer revisorn mellan två olika granskningsmetoder; granskning av företagets interna kontroller eller substansgranskning. Valet beror på hur tillförlitliga företagets interna kontroller är och om revisorn kan basera granskningen på att testa dem, samt vilkendera metoden är mest kostnadseffektiv. I praktiken används dock en kombination av dessa två metoder. Största skillnaden finns mellan metodernas angreppssätt och syfte (Carrington, 2014).

Intern kontroll är den revision som företaget själv gör för att säkerställa att alla transaktioner registreras och dokumenteras rätt. Ur ett redovisningsperspektiv fungerar den interna kontrollen då företagets redovisningssystem ger rätt information. När revisorn har bekantat sig med företagets interna kontrollsystem kan man sedan börja granska systemets effektivitet. För att kunna göra detta måste revisorn skaffa en djupare förståelse av företagets kontroller och själva redovisningssystemet, genom att dokumentera redovisningssystemet och kontrollerna, göra tester på dokumentationen och på basis av testerna göra en bedömning på kontrollernas effektivitet. Detta är ett viktigt steg för att

revisorn kan göra en bedömning om hur mycket hen kan lita på att systemet ger rätt information och på basis av det bestämma omfattningen av substansgranskningen (Carrington, 2014).

Till substansgranskningen hör till att revisorn granskar olika resultat- och balansräkningsposter och dess innehåll i både den löpande redovisningen och själva bokslutet. På basis av den valda granskningsåtgärden kan substansgranskningen delas i två olika typer: detaljgranskning och analytisk granskning. Oftast använder revisorn en kombination av dessa två typer. Analytisk granskning används för att analysera samband mellan finansiell och icke-finansiell data. Vanligt är att man till exempel jämför de aktuella siffrorna i bokslutet med de förväntade beloppen som baserar sig på tidigare års siffror och budgetar. I detaljgranskningen granskas riktigheten av bokslutets siffror mot olika underlag eller med hjälp av direkta observationer (Carrington, 2014).

Allt granskningsarbete görs inte vid bokslutstillfället. Det är mest kostnadseffektivt för revisionsbyråerna att utföra granskningar under räkenskapsåret och utnyttja byråns resurser och lätta revisorns arbetsbörda vid bokslutsgranskningen. Fördelen med löpnade granskning är också att revisorn kan bekanta sig med hur företagets interna kontroll fungerar på andra tidpunkter än bokslutet. Också substansgranskningsåtgärder kan utföras under räkenskapsåret och på detta viset minska antalet granskningsåtgärder som måste göras vid bokslutstillfället (Carrington, 2014).

2.2.3. Avslutningen av revisionen

Vid slutrakan av granskningen bör revisorn skaffa sig en helhetsbild av den utförda granskningen genom att gå igenom sin dokumentation för att se om ytterligare granskning behövs. Det handlar också om att se till att alla i teamet har gjort sin del, att observationerna är dokumenterade och att alla slutsatser är dokumenterade (Carrington, 2014).

Sista åtgärden före rapporteringen är att ta ställning till företagets fortsatta drift. Fortsatt drift är en av de grundläggande principerna inom redovisning. För att det ska vara vettigt att upprätta redovisning måste det antas att företaget fortsätter fungera och inte likvideras

inom den närmaste framtiden. Vanligtvis görs bedömningen om fortsatt drift enligt hur det har gått för företaget de sista 12 månader. När man värderar företags fortsatta drift tas ekonomiska aspekter i beaktande som till exempel företags nettoskuld, kassaflöde, ekonomiska nyckeltal och förmågan att betala tillbaka skulderna. Dessutom beaktas verksamhetsrelaterade samt andra saker så som till exempel förlust av nyckelpersoner eller en viktig marknad, pågående rättsfall och förändringar i lagstiftningen. Bedömningen av fortsatt drift görs av företags ledning vilket revisorn sedan granskar och ger sitt uttalande om. För att revisorn ska kunna ta ställning till detta, behövs en djup förståelse om kundens verksamhet och marknaden kunden bedriver sin verksamhet i (Carrington, 2014).

Revisionen avslutas sedan med rapporteringen. Om det inte uppkommer händelser som påverkar det granskade årets redovisning innan revisionsberättelsen dateras, avslutas granskningen med att den ansvariga revisorn undertecknar revisionsberättelsen. I revisionsberättelsen uttalar revisorn sig om huruvida hen godkänner allt som har granskats, dvs huruvida årsredovisningen är upprättad enligt lagen och en revisionsberättelse enligt standardformulering kan ges. Målet är alltid att ge en ren revisionsberättelse men i vissa fall hamnar revisorn att avvika från detta (Carrington, 2014).

Revisorn uttalar sig med reservation om det i årsredovisningen finns fel som enskilt eller tillsammans är väsentliga men inte avgörande, samt om revisorn inte har fått tillräckliga fakta för att utfärda en ren berättelse men felaktigheterna inte är väsentliga. Om dessa felaktigheter är väsentliga och av avgörande betydelse skall revisorn ge ett uttalande med avvikande åsikt. I vissa fall kan revisorn avstå från att uttala sig då det inte finns tillräckligt med revisionsbevis och de oupptäckta felaktigheterna kan vara både väsentliga och av avgörande betydelse (Carrington, 2014).

2.4. Revisorernas oberoende ställning

Som det nämndes tidigare är revisorns oberoende ställning viktigt för att revisionsrapporternas läsare skall kunna lita på att informationen i dem är rätt. Revisorn kan inte vara i en sådan ställning som skulle hota oberoendet (Emby & Davidson, 1998) och därför är detta även förskrivet i Finlands lagstiftning.

Enligt 4 kap. 6§ i Revisionslagen (18.9.2015/1141) ska en revisor vara oberoende då granskningen utförs och under den tiden det granskade bokslutet omfattar. Dessutom är revisorn skyldig att organisera sin verksamhet på ett sådant sätt som tryggar oberoendet. Om detta inte är möjligt ska revisorn inte ta emot uppdraget. I vissa fall behöver revisorn inte avstå från uppdraget om de aspekter som hotar oberoendet inte som helhet är betydelsefulla och inte heller då när revisorn har utfört handlingar för att trygga oberoendet.

Saker som enligt lag kan ses som hor mot oberoendet är om revisorn har ekonomiska eller andra intressen i kunden eller någon annan relation än en sedvanlig affärsförbindelse till kunden, om revisorns egen verksamhet granskas, om revisorn handlar mot eller för kunden i en rättegång eller annat liknande, om någon som revisorn har en nära relation med hör till kundens ledning eller som anställd har jobbat med något som granskas, eller om revisorn utsätts för press. Alla faktorer som hotar revisorns oberoende ställning hänför sig alltid inte rakt till revisorn, utan de kan också hänföra sig till revisionsammanslutningen där revisorn arbetar, eller till någon annan person som i väsentlig grad deltar i en granskning som revisorn övervakar eller som övervakar revisorn (Revisionslagen, 18.9.2015/1141).

Om det under granskningen framkommer att revisorns oberoende ställning på grund av kundens företagsarrangemang äventyras, måste revisorn inom tre månader efter att hen fick kännedom om saken försöka trygga oberoendet eller avstå från granskningen. Vid dokumentationen av uppdraget ska det tas upp ifall det finns faktorer som hotar oberoendet och vad som har gjorts för att trygga det (Revisionslagen, 18.9.2015/1141).

Revisorns oberoende kan anses ha två olika dimensioner: faktiskt oberoende (*independence in fact*) och synligt oberoende (*independence in appearance*). Faktiskt

oberoende betyder att revisorn ska kunna arbeta objektivt och hålla sin professionella skepticism och försiktighet. Synligt oberoende handlar om hur revisorns och kundens förhållande framstår för utomstående, dvs hur trovärdig revisionen betraktas och ifall det kan uppstå en intressekonflikt (Beattie, Brandt & Fearnley, 1999).

I revisorns yrke finns det en fara att bli beroende av kunderna. Relationen mellan revisorn och företagsledningen kan utvecklas till så nära under revisionsuppdraget att kravet för oberoende ställning inte längre uppfylls. Kundrelationens kontinuitet innebär en ekonomisk vinst för revisorn och revisionsbyrån vilket kan leda till att revisorn fattar beslut som tilltalar ledningen till nackdel för revisorns egen objektivitet och oberoende ställning. På grund av den lagstadgade maximala mandattiden har revisorn inte längre samma tryck att fortsätta relationen, eftersom revisionsförhållandet under alla omständigheter kommer att sluta. Detta hjälper revisorn att hålla sig objektiv (Beattie, Brandt & Fearnley, 1999).

2.5. Maximal mandattid och rotation av revisorer

Revisorns obligatoriska rotation innebär att revisorerna byts, när den maximala mandattiden uppsatt av lag nås. Rotationsskyldigheten kan gälla endera den huvudansvariga revisorn eller hela revisionsammanslutningen. Rotationsregleringen varierar från land till land bland annat i rotations- och karenstidens längd och om endast den huvudansvariga revisorn måste bytas eller hela revisionsammanslutningen. Huvudidén är dock den samma överallt: revisorns oberoende ställningens och revisionskvalitets förbättrande (Comunale & Sexton, 2005).

Med frivillig rotation (voluntary rotation) menas byte av revisor utifrån kundföretagets eller revisorns initiativ utan lagstadgat tvång. Kundföretaget eller revisorn kan önska byta revisor med jämna mellanrum frivilligt, till exempel för att förbättra revisorns oberoende ställning. Kundföretaget och revisorn får själv bestämma ifall de vill byta revisorn eller revisionsammanslutningen, till skillnad från obligatorisk rotation som definieras i lagen (Comunale & Sexton, 2005).

Huvudsyftet med revisorernas obligatoriska rotation och maximal mandattid är att stärka revisorernas oberoende ställning och objektivitet genom att avbryta klientens och revisorernas förhållande med vissa intervaller. Då slipper inte ledningens och revisorns förhållande att bli för nära vilket kan hota revisorns oberoende ställning (Comunale & Sexton, 2005).

Även om revisorernas rotation är väldigt viktigt, påpekar Comunale och Sexton (2005) att det även finns några nackdelar. Det kan bli dyrt för både kundföretaget och revisionsbyrån att byta ut revisionsföretaget eftersom det krävs både tid och pengar för att bekanta sig med den nya kunden. I vissa fall kan kostnaderna överstiga den upplevda nyttan av bytet. I tidigare studier har det också kommit fram att finansiellt bedrägeri associeras med ett färskt byte av revisor. Dessutom påpekades det faktum att vid byte av revisor blir man av med den kundspecifika kännedom som för sin del kan minska på revisionskvalitén. I studien framkom att den lagstadgade rotationen av revisorn är enligt många onödig eftersom revisorerna använder sig av lämpliga skyddsåtgärder såsom till exempel rotation av teammedlemmar och den tidigare nämnda dubbelgranskningen.

2.5.1. Reglering

Ett försök har gjorts för att harmonisera revisionen med hjälp av de internationella revisionsstandarderna som publicerats av IFAC. Enligt dem måste börsnoterade företag ta hänsyn till ett betydande hot mot revisorns oberoende ställning och följa regleringen gällande huvudansvariga revisorns rotation. Enligt IFAC:s rekommendationer är revisorns maximala mandattid sju år. Tidsgränsen kan i den nationella lagstiftningen vara även kortare (IFAC 2016, 51).

I Finland är den maximala mandattiden för sammanslutningar som är föremål för handel på den reglerade marknaden enligt Revisionslagens (1141/2015) 5 kap. sju år. Efter den maximala mandattiden får revisorn först två år efter revisionsuppdragets upphörande delta i sammanslutningens revision. Gällande företag av allmänt intresse är regleringen annorlunda. Enligt 5 kap. 1§ i Revisionslagen (18.9.2015/1141) är den maximala sammanräknade mandattiden för revisorer eller revisionsammanslutningar för företag av allmänt intresse tio år. Revisorn eller revisionsammanslutningen får efter detta väljas på

nytt endast om revisionen konkurrensutsätts enligt bestämmelserna i Europeiska unionens revisionsförordning. Efter detta får revisorn eller revisionsammanslutningen verka som revisor så att mandattiden före och efter konkurrensutsättningen uppgår till sammanlagt högst tjugo år.

Som jämförelse kan nämnas att enligt Kommunallagens (410/2015) 14 kap. 122§ är revisorns maximala mandattid på kommunala sektorn sex år.

3 ERHÅLLANDET AV KUNSKAP

I tidigare studier har det framkommit att kunderna vill ha mera rådgivning utifrån kunskapen om deras ekonomi. Dessutom har kunderna nämnt att revisorerna borde ha en större kännedom om kundens bransch och en bättre kunskap om kundens verksamhet och den situationen de är i. När revisorerna är starkt intresserade av kundens verksamhet ökar den upplevda nyttan för kunden och samtidigt den upplevda kvalitén på revisionen (Brännström, 2014; Pilotintervju, bilaga 1).

Även i revisionsregleringen påpekas det att kännedom om kundens verksamhet är ytterst viktig och en grund för att kunna utföra en högkvalitativ revision. Enligt IFAC bör revisorn vid en granskning ha eller erhålla en sådan kunskap om kundens verksamhet som är tillräcklig för att revisorn ska kunna identifiera och förstå de händelser som enligt revisorns bedömning kan ha en väsentlig inverkan på bokslutet eller på redovisningsrapporterna (IFAC, 2018).

Till följande presenteras ISA standarder som är upplagda för att fastställa normer och ge vägledning om vad som menas med kunskap om kundens verksamhet, varför denna kunskap är viktigt för en revisor och för revisionsmedlemmarna som arbetar med en granskning, varför kunskapen om kundens verksamhet är relevant i alla granskningsfaserna, samt hur revisorn erhåller och använder denna kunskap.

3.1. ISA-Standarder

Internationella standarder för revision (International Standards on Auditing, ISA) är professionella standarder för utförandet av revision. Dessa standarder publiceras av International Federation of Accountants (IFAC) genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). IAASB är ett oberoende organ som tjänar allmänintresset genom att ställa högkvalitativa internationella standarder för revision, kvalitetskontroll, granskning och relaterade tjänster och genom att underlätta konvergensen av internationella och nationella standarder. IAASB förbättrar därigenom kvalitén och jämnheten i revision över hela världen och stärker allmänhetens förtroende för den globala revisionsbranschen (About IAASB, 2018).

ISA 310 som presenteras först är inte längre i kraft och har efter 2013 ersätts med ISA 315 och ISA 330. Standarden har valts att presenteras, eftersom den innehåller bra exempel på källor som kan användas vid införskaffandet av kunskap om kunden.

3.1.1 ISA 310

Revisorns kunskapsnivå i en granskning ska omfatta en allmän kunskap om ekonomin och den bransch inom vilken företaget driver verksamhet i, samt en mer djupare förståelse av hur företaget fungerar. En specifikation av frågor som ska beaktas vid en granskning kommer att behandlas till följande (IFAC, ISA 310).

Enligt denna standard skall revisorn innan granskningen börjar ha en förkunskap om branschen i sin helhet och en förståelse om kundens äganderätt, förvaltning och verksamhet. Efter godkännandet av uppdraget ska ytterligare och mer detaljerad information erhållas. Erhållandet av den kunskap som krävs om kundens verksamhet är en kontinuerlig och kumulativ process, där man samlar in och bedömer informationen och använder den samlade kunskapen i alla faser av revisionen (IFAC, ISA 310).

I granskningar av existerande kunder ska revisorn uppdatera och omvärdera tidigare insamlade uppgifter och information, inklusive information från föregående års arbetsdokument. Revisorn skall också utföra vissa rutiner för att identifiera förändringar som har skett sedan den senaste revisionen (IFAC, ISA 310).

I paragraf 8 finns det listat en del källor som revisorn kan använda vid informationssamlandet. Exempel på dessa är:

- Tidigare erfarenhet av företaget och dess bransch
- Diskussion med personer i företaget (till exempel styrelseledamöter och ledande personal)
- Diskussion med personal ansvarig för den interna kontrollen och granskning av interna revisionsrapporter
- Diskussion med andra revisorer och med juridiska- och andra rådgivare som har utfört tjänster åt kunden eller inom branschen

- Diskussion med kunniga personer utanför enheten (till exempel industrins ekonomer, branschregulatorer, kunder, leverantörer, konkurrenter)
- Publikationer relaterade till branschen (till exempel statsstatistik, undersökningar, texter, tidskrifter, rapporter utarbetade av banker och värdepappershandlare, finansiella tidningar)
- Lagar och regler som väsentligt påverkar företaget
- Besök vid företagets olika anläggningar
- Dokument som produceras av företaget (till exempel mötesprotokoll, material som skickas till aktieägarna osv.)

Som det nämndes tidigare i kapitel två, är kunskap om verksamheten en referensram inom vilken revisorn använder professionell bedömning. Att förstå verksamheten och att använda denna information på ett lämpligt sätt hjälper revisorn att bedöma risker och identifiera problem, att planera och genomföra revisionen effektivt, att utvärdera revisionsbevis samt att ge bättre service åt kunden (IFAC, ISA 310).

Till den ansvariga revisorns uppgifter hör också att se till, att andra i revisionsteamet har tillräcklig kunskap om kunden för att de ska kunna utföra det revisionsarbete som delegerats åt dem. (IFAC, ISA 310).

3.1.2. ISA 315

Denna ISA-standard handlar om revisorns ansvar att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i kundens bokslut genom att känna kunden och miljön där kunden fungerar, inklusive företagets interna kontroll. Denna ISA-standard ska tillämpas för revision av bokslut för perioder som slutar den 15 december 2013 eller senare (IFAC, ISA 315).

Enligt denna standard skall revisorn utföra olika riskbedömningsprocedurer som grund för identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter i företagets redovisning och bokslut samt i företagets interna kontrollsystem. Riskbedömningsprocedurerna i sig ger dock inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna ge revisionsutlåtandet. Att nå denna förståelse som behövs vid granskningen är en

kontinuerlig, dynamisk process av insamling, uppdatering och analys av information under hela revisionen. Förståelsen fastställer en referensram inom vilken revisorn planerar revisionen (IFAC, ISA 315).

Mycket av den informationen som revisorn har erhålls av ledningen och de som ansvarar för den finansiella rapporteringen. Information kan också erhållas genom diskussion med de som ansvarar för den interna kontrollen inom företaget och andra som har en dylik funktion. Revisorn kan också anse det lämpligt att ha periodiska möten med dessa personer. Dessa diskussioner med personer i interna kontrollfunktioner kan hjälpa revisorerna att identifiera risken för väsentliga bristande överensstämmelser med gällande lagar och förordningar samt risken för brister i det interna kontrollsystemet (IFAC, ISA 315).

Revisorns tidigare erfarenhet av företaget och branschen är också till nytta för revisorn. Revisorn är dock skyldig att avgöra huruvida information som erhållits under tidigare perioder fortfarande är relevant och kan användas i den aktuella revisionen. Detta beror på att förändringar i till exempel kontrollmiljön kan påverka relevansen av information som erhållits under det föregående året. För att avgöra om det har skett förändringar som kan ha en påverkan på relevansen av sådan information kan revisor göra förfrågningar och utföra andra lämpliga revisionsprocedurer, såsom genomgång av relevanta redovisningssystem. Till detta hör också att granskningsteamet diskuterar sina fynd och ny information sinsemellan och delar med sig sin kunskap om kunden (IFAC, ISA 315).

Som det nämndes ovan skall revisorn skaffa sig tillräcklig kunskap om kundens interna kontrollsystem. Som en del av skaffandet av denna förståelse ska revisorn utvärdera om förvaltningen samt de som är ansvariga för styrningen, har skapat och upprätthållit en kultur av ärlighet och etiskt beteende. Därtill skall revisorn värdera ifall styrkorna i kontrollmiljöelementen ger en lämplig grund för de övriga komponenterna i interna kontrollsystemet, och om dessa andra komponenter kan påverkas av brister i kontrollmiljön (IFAC, ISA 315).

Till kundens interna kontrollsystem hör också en del riskbedömningsprocesser. Revisorn ska få en förståelse om möjliga processer som företaget har för identifieringen av affärsrisker som är relevanta i frågan om den finansiella rapporteringen. Dessutom ska

revisorn förstå kundens processer för uppskattningen av riskernas betydelse, bedömningsprocesserna av sannolikheten för riskernas förekomst samt om det finns processer för att hantera dessa möjliga risker. Om företaget har upprättat sådana processer ska revisorn skaffa sig en förståelse om dessa samt hur de fungerar. Om revisorn identifierar några felaktigheter som ledningen har misslyckats att identifiera ska revisorn utvärdera om det är fråga om en risk som processerna borde ha identifierat. Om det föreligger en sådan risk ska revisorn få en förståelse för varför processen misslyckats med att identifiera risken och utvärdera om processen är lämplig för dessa omständigheter eller avgöra om det finns en betydande brist i riskbedömningsprocessen. Om företaget inte har sådana skilda processer ska revisorn skaffa sig en förståelse om de andra sätten företaget använder för att hantera risker (IFAC, ISA 315).

Förutom det ovannämnda skall revisorn också ha en förståelse om informationssystemet, samt de relaterade affärsprocesserna som är relevanta för den finansiella rapporteringen. Till detta hör att revisorn är bekant med de olika transaktionerna i företagets verksamhet vilka är betydande för bokslutet, samt processerna inom både informationsteknik (IT) och manuella system varifrån informationen och transaktionerna sedan initieras, registreras, bearbetas, korrigeras vid behov, överförs till huvudboken och redovisas i bokslutet (IFAC, ISA 315).

3.1.3. ISA 330

I denna ISA-standard behandlas revisorns ansvar att utforma och genomföra responser för de väsentliga felaktigheternas risker som har identifierats och bedömts av revisorn i enlighet med ISA 315. Denna standard är effektiv för revision av bokslut för perioder som börjar den 15 december 2009 eller senare (IFAC, ISA 330).

Enligt denna standard skall revisorn planera och utföra ytterligare revisionsförfaranden vars art, tidpunkt och omfattning är baserade på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Vid utformningen av dessa ytterligare granskningsåtgärder ska revisorn ta i beaktandet ifall felet har uppkommit på grund av de särskilda egenskaperna i transaktionerna (dvs den inneboende risken), samt huruvida

riskbedömningen tar hänsyn till relevanta kontroller (dvs kontrollrisken). Dessutom skall revisorn skaffa mera revisionsbevis ju högre risken bedöms vara (IFAC, ISA 330).

Vid granskningen av kontroller skall revisorn till exempel granska hur kontrollerna har använts vid olika tidpunkter av den period som granskas, hur konsekvent de har tillämpats, samt på vilket sätt och av vem de har använts. Till denna fas hör också att revisorn undersöker huruvida de kontroller som granskas är beroende av andra indirekta kontroller och om också dessa måste granskas (IFAC, ISA 330).

I vissa fall kan revisorn också förlita sig på revisionsbevis som har samlats under tidigare granskningar. Om detta är fallet är det viktigt att revisorn beaktar effektiviteten av den interna kontrollens andra delar som till exempel kontrollmiljön, kundens övervakningssystem för kontroller samt företagets riskbedömningsprocesser. Om revisorn bestämmer sig för att använda tidigare insamlade bevis ska revisorn säkerställa sig om att dessa bevis fortfarande är relevanta. Detta görs genom att revisorn inhämtar revisionsbevis om att det inte har skett några stora förändringar i dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. För att säkerställa sig om detta är det viktigt att revisorn har en förståelse om kundens kontrollaktiviteter. Om det kommer fram att förändringar har skett ska revisorn granska kontrollerna under den pågående granskningen. Om inga ändringar har skett, räcker det med att revisorn minst vid var tredje revision granskar kontrollerna (IFAC, ISA 330).

Som nämnts i kapitlet om revision, ska revisorn också utföra substansgranskningar. Till detta hör att revisorn stämmer av information i de finansiella rapporterna mot underliggande redovisningsmaterial som till exempel huvudböcker, samt att granska väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under året (IFAC, ISA 330).

Till sist ska revisorn granska huruvida de finansiella rapporterna är presenterade i överensstämmelse med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Till detta hör att kontrollera huruvida klassificeringen och beskrivningen av den finansiella informationen och underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna, samt presentationen, strukturen och innehållet följer de givna ramverken (IFAC, ISA 330).

När revisorn har utfört alla ovannämnda granskningsåtgärder och inhämtat revisionsbevis ska revisorn utvärdera huruvida bedömningarna av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande är giltiga. Till detta hör att revisorn utvärderar om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. Om detta inte är fallet och ytterligare revisionsbevis inte kan inhämtas är revisorn tvungen att uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig (IFAC, ISA 330).

3.2. Tidigare forskning inom insamlandet av kunskap

Även om det i flera källor påpekas att det är ytterst viktigt att revisorn bekantar sig med sin kund innan granskningen, har ämnet inte studerats tillräckligt. Granberg och Höglund (2011) utförde en kvalitativ studie i Sverige vars syfte var att undersöka hur revisorerna förvärvar kunskap om kunden innan en granskning. Sammanlagt utförde de åtta intervjuer med auktoriserade revisorer från olika revisionsföretag.

Enligt denna studie anser respondenterna att intervjuer med kunderna är en av de viktigaste informationskällorna när det gäller att skaffa sig kunskap om företagets miljö, vilket innebär bransch och andra externa förhållanden. Klienterna arbetar dagligen i företagen och innehar därmed kunskap om saker som är svåra för revisorerna att hitta från en annan källa. Det uppkom att det är en liten skillnad i intervjumetoden då revisorerna är bekanta med både kundföretaget och dess bransch och när de inte är det. Om revisorerna inte har någon tidigare kunskap måste fler frågor ställas och det tar längre tid att förvärva en förståelse om företaget (Granberg & Höglund, 2011).

Andra källor som respondenterna i denna studie använder var olika mediekällor, som till exempel internet, tidskrifter och tidningar. Genom denna typs informationskällor får revisorerna olika perspektiv som ökar på deras kunskaper och förståelse om företagets miljö. När revisorerna har tidigare kunskap om företaget söker de inte efter information via mediekällor på ett aktivt sätt. Istället håller de sig automatiskt uppdaterade genom dessa källor, eftersom revisorerna är intresserade av vad som händer inom kundens bransch (Granberg & Höglund, 2011).

Kollegor är också en informationskälla som revisorerna i denna studie använder för att förvärva kunskaper om företagets miljö. Kollegorna kan ha tidigare erfarenheter och kunskaper som är användbara när revisorn skaffar kunskap om kunden (Granberg & Höglund, 2011).

Till sist nämndes att ett bra sätt att lära sig känna kunden är att jämföra företagets prestationer mot sin bransch med hjälp av olika nyckeltal och årsrapporter. Genom att göra denna jämförelse kan revisorerna få en djupare förståelse för branschen och klientföretagets status inom branschen (Granberg & Höglund, 2011).

3.3. Begränsande faktorer vid insamlandet av kunskap

I Granbergs och Höglunds (2011) studie kom det också fram några svårigheter som kan uppstå vid skaffandet av kundspecifik kunskap. Respondenterna ansåg att det är svårt att veta när man har tillräckligt med information. Det påpekades också att uppgiftsinsamlingen inte kan ta för lång tid och vara för tidskrävande. Flera andra studier har också bevisat att tidsbudgetering förekommer i revisionsbranschen, vilket leder till att revisorerna är tvungna att göra val mellan att använda för mycket tid i revisionen eller minska på revisionens kvalitet (Pierce & Sweeney, 2004; Otley & Pierce, 1996). Denna tidspress kan ses som en möjlig begränsande faktor vid insamlandet av kunskap om kunden.

Tid är inte den enda möjliga begränsande faktorn vid insamlandet av kunskap om kunden. I en viktig del står också revisorns egen motivation och användningen av olika revideringsprogram. Nuförtiden finns det skräddarsydda check-listor för revideringen av flera olika typer av kunder, vilket möjligen minskar på revisorernas motivation att skaffa sig kunskap om kunden. Enligt Brännström och Forsberg (2009) har användningen av olika revisionsprogram med färdiga check-listor minskat på själva revideringen och de är oroad över att den ökade mängden dokumentation, för att inte säga överdokumentation, i revisionsarbetet riskerar att ta över. Enligt dem vore det viktigt att revisorerna istället skulle fokusera sig på kundens verksamhet och dokumentera endast det viktiga och nödvändiga.

En sista begränsande faktor som behandlades i tidigare studier, är fördelning av kunder till revisorerna enligt bransch. De flesta större redovisningsföretag runt om i världen har organiserat sina revisionsfunktioner enligt olika branscher, dvs att revisorerna arbetar med kunder i samma bransch, vilket återspeglar en tro på att branschspecialisering leder till högre revisionskvalité. Också normgivarna och olika regulatoriska organ, som till exempel AICPA, har redan länge fört fram att branschspecialisering resulterar i bättre revisionskvalité och att det därför vore bättre om revisionskunderna fördelades åt revisorerna enligt kundernas bransch (Carcello & Nagy, 2004; Minutti-Meza, 2013). Detta kan ses som en begränsande faktor, eftersom då revisorer har flera kunder på samma bransch, blir hen bekant med olika förfaranden som är vanliga i branschen, medan revisorer med kunder i flera branscher inte har möjlighet att på samma sätt skaffa sig en lika djup förståelse om branschen.

4 KUNSKAPENS PÅVERKAN PÅ REVISIONSKVALITÉN

Revisionstjänsterna är nödvändiga i dagens samhälle eftersom de utomstående intressenterna måste kunna lita på att informationen företaget ger ut är pålitlig och riktig för att kunna fatta beslut på basis av informationen. Detta faktum leder till att revisionen måste vara av hög kvalitet.

Enligt Brännström (2014) avgörs både den tekniska och den kundupplevda kvalitén på revisionen av att revisorn verkligen förstår både kundföretagets verksamhet och uppdragsgivarens behov. Den mest värdefulla och nyttiga revisionen handlar om samma frågor som företagsledningen brottas med. Det räcker inte längre med att revisorn i siffror kan berätta hur det går för kunden, utan analysen måste dessutom kläs i skrift och siffror som stöder varandra. För att detta ska vara möjligt är det ytterst viktigt att revisorn förstår kundens verksamhet och varifrån dess siffror kommer.

I detta kapitel görs ett försök att definiera begreppet revisionskvalité. Därefter presenteras relevant teori och tidigare utförda studier om hur kunskap om kunden kan påverka revisionskvalitén och till sist ges exempel på kvalitétshotande beteende.

4.1. Revisionskvalité

Revisionskvalité är ett viktigt begrepp inom revisionsbranschen men ändå har denna inte fastställts i Finlands lagstiftning och kan därför inte definieras entydigt. För att kunna utföra högkvalitativa revisioner understryker tillsynsmyndigheterna, revisionsbranschen samt forskare vikten av att revisorerna upprätthåller professionell skepsis och gör professionella bedömningar. Att upprätthålla professionell skepsis är viktigt för att minska riskerna för att inte märka ovanliga omständigheter, övergeneralisera när man drar slutsatser från revisionsobservationer och använda olämpliga antaganden när man bestämmer arten, tidsplanen och omfattningen av revisionsmetoderna samt när man utvärderar resultaten. Att göra en professionell bedömning är nödvändigt när det gäller till exempel beslut om väsentlighet och risk, tillräckliga och lämpliga revisionsbevis samt arten, tidpunkten och omfattningen av revisionsförfarandena. En av de viktigaste aspekterna när man reviderar handlar om tillräcklighet; till exempel när tillräckliga

revisionsbevis är erhållna (Broberg, Tagesson, Argento, Gyllengahm & Mårtensson, 2017). Revisionskvalitén kan enligt Francis (2004) definieras som revisorns förmåga att följa och uppnå kraven som ställs på revisionsarbetet i olika lagar och standarder. Dålig revisionskvalité uppkommer då revisorn inte lyckas följa dessa lagar och standarder.

Enligt International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2011) är revisionskvalité ett föremål för många direkta och indirekta influenser. Även om vissa lägger större tonvikt på saker som har en direkt inverkan på revisionskvalité räcker detta perspektiv inte till för att ensamt kunna bedöma huruvida revisionskvalitén har uppnåtts i det bredare sammanhanget. Uppfattningar om revisionskvalité varierar bland intressenter beroende på deras nivå av direkt engagemang i revisioner och på linsen genom vilken de bedömer revisionskvalitén. Variationer i intressenternas perspektiv av revisionskvalitén tyder på att inget enskilt element bör antas ha det dominerande inflytandet på revisionskvalitén. Detta innebär att en bredare och djupare förståelse av ämnens komplexitet och nyanser behöver utvecklas genom att studera revisionskvalitén mer holistiskt.

Konceptuellt kan man se revisionskvalitén i form av tre grundläggande aspekter: inputs, outputs och kontextfaktorer. Det finns flera andra inputs till revisionskvalité än endast revisionsstandarderna. En viktig input är revisorns personliga egenskaper som till exempel revisorns skicklighet och erfarenhet om kunden och kundens bransch, etiska värderingar och tankesätt. En annan viktig input är själva revisionsprocessen. Revisionsprocessen gäller sådana frågor som revisionsmetodens pålitlighet, effektiviteten av de använda revisionsverktygen och tillgången till tekniskt stöd, alla inriktade på att stödja genomförandet av en revision med hög kvalité (IAASB, 2011).

Revisionens outputs har också en inverkan på revisionskvalitén, eftersom intressenterna använder denna outputs för att värdera kvalitén på revisionen. Exempelvis kan revisionsberättelsen sannolikt beaktas som en positiv inverkan på revisionskvalitén om resultatet av revisionen klart framgår i den. Likaså kan revisorns kommunikation med företagets ledning om frågor som gäller kvalitén på företagets redovisningsprinciper och brister i intern kontroll, positivt påverka revisionskvalitén (IAASB, 2011).

Dessutom finns det olika kontextfaktorer som också påverkar revisionskvalitén. Till exempel underlättar god företagsstyrning revisionskvalitén, särskilt om den skapar ett klimat av öppenhet och etiskt beteende inom företaget. Lagar och regleringar kan också positivt påverka revisionskvalitén då de skapar en ram inom vilken revisionen effektivt kan genomföras (IAASB, 2011).

Som man kan konstatera är revisionskvalité svårt att definiera och mäta. Sammanfattningsvis kan man säga att för att säkerställa ett högkvalitativt revisionsarbete, måste revisorn vara kompetent i sitt arbete och känna sin kund och dess verksamhet tillräckligt bra för att kunna ta alla relevanta saker angående revisionsarbetet i beaktande så fullständigt som möjligt och därmed utföra en högkvalitativ revision (Arel, Brody & Pany, 2006).

4.2. Branschspecialisering

De flesta stora redovisningsföretag runt om i världen har organiserat sina revisionsfunktioner enligt olika branscher, vilket återspeglar en tro på att branschspecialisering leder till högre revisionskvalité. Dessutom har också normgivarna och olika regulatoriska organ, som till exempel AICPA, redan länge föreslagit att branschspecialisering leder till högre revisionskvalité (Carcello och Nagy, 2004).

När revisorerna har alla sina kunder aktiva inom samma bransch är det lättare för revisorn att bekanta sig med en ny kund och då tar inte skaffandet av kunskap lika lång tid som för en revisor med kunder i olika branscher (Almutairi, Dunn & Skantz, 2009). Att tidigare studier har visat att branschspecialisering leder till högre revisionskvalité ger bevis på hur viktigt det är att en revisor skaffar sig en bra kännedom om sina kunder. Enligt tidigare forskning som presenteras till följande finns det ett positivt samband mellan branschspecialisering och revisionskvalité och att företag med branschspecialiserade revisorer sällan gör sig skyldiga till finansiellt bedrägeri och att användningen av branschspecialiserade revisorer även syns på aktiemarknaden.

4.2.1. Tidigare forskning inom branschspecialisering

Carcello och Nagy (2004) undersökte effekterna av kundens storlek och sambandet mellan branschspecialiserade revisorer och bedräglig finansiell rapportering. Som data användes alla AAERs (Accounting and Auditing Enforcement Releases) som utfärdats av SEC (United States Securities and Exchange Commission) mellan åren 1990 och 2001 för att identifiera de företag som har brutit mot regel 10 (b) -5 av SEC. Regeln 10 (b) -5 handlar om bedrägeri. Som i tidigare utförd forskning, användes revisorns marknadsandel som en proxy för revisorns branschfarenhet och därmed för revisors kompetens.

I överensstämmelse med tidigare forskning kom det fram att det finns ett signifikant negativt samband mellan branschspecialisering och finansiellt bedrägeri och att denna relation är starkare för kunder i Big 6 företag. Vidare kom det fram att detta samband är svagare för större kunder. Enligt forskarna beror detta på att revisorerna kan ha det svårare att upptäcka ifall stora kunder använder aggressiv redovisning som leder till bedräglig finansiell rapportering. Dessutom är större kunder oftast verksamma i flera olika branscher som gör revisionen svårare, eftersom revisorerna sällan är specialiserade i alla dessa branscher. Sammanfattningsvis ger denna studie empiriskt stöd för de ofta antagna positiva sambanden mellan revisorns specialisering och revisionskvalitén i synnerhet bland mindre kunder (Carcello & Nagy, 2004).

En liknande metod använde Dunn och Mayhew (2004) i deras studie där de mätte revisionskvalitén med hjälp av analytikernas revisionskvalitetsutvärderingar som rapporterats årligen i Association for Investment Management and Research (AIMR) – rapporterna. Också i denna undersökning mättes specialiseringen som revisorns marknadsandel.

Forskarna i denna studie kom fram till att det finns ett positivt samband mellan revisionskvalitén och användningen av branschspecialiserade revisorer i oreglerade industrier men inte i reglerade industrier. Enligt dem beror detta på att i reglerade industrier utför tillsynsmyndigheterna en ytterligare lager av övervakning. Vidare kom det fram att kunderna använder branschspecialiserade revisorer för att hjälpa kunden förbättra kvalitén på boksluten och för att en branschspecialiserad revisor signalerar en kunds beslut om att tillhandahålla högkvalitativa upplysningar. Branschspecialiserade

revisorer har också en branschspecifik kunskap och expertis som de kan kostnadseffektivt använda för att hjälpa kunder utveckla branschspecifika strategier (Dunn & Mayhew, 2004).

Enligt Almutairi m.fl. (2009) är informationsasymmetri en kritisk länk då man studerar revisionskvalitén. Almutairi m.fl. kompletterade tidigare studier genom att undersöka hur skillnaden mellan köp- och säljkursen förknippas med specialisering och uppdragslängd. Eftersom skillnaden mellan köp- och säljkursen ger en rimlig bild av marknadens uppfattning om informationsasymmetri undersökte denna studie huruvida en minskning av marknadens uppfattning om informationsasymmetri har ett samband med användningen av branschspecialiserade revisorer och uppdragslängden. Som data användes 31 689 bokslut från 1992 till 2001 utgivna i USA. Resultanten i denna studie tydde på att marknadens uppfattning om revisionskvalitén är högre och att informationsasymmetrin är lägre för företag som använder branschspecialiserade revisorer (Almutairi m.fl., 2009).

Detta ämne har också studerats med hjälp av kvalitativ forskning. Lowensohn m.fl. (2007) intervjuade 241 finansdirektörer i Floridas lokala regeringar för att undersöka hurdan effekt revisorns specialisering har på revisionsavgifterna och den upplevda revisionskvalitén. Forskarna i denna studie kom fram till att revisorernas branschspecialisering har ett positivt samband med den upplevda revisionskvalitén men specialiseringen påverkar inte revisionsavgifterna. Dessutom visade det sig att den uppfattade revisionskvalitén inte är större för Big 5 byråer, även om avgifterna i dessa är högre.

Forsman och Wiström (2015) valde att studera situationen i Sverige ur revisorernas synpunkt. I studien framkom att användningen av experter har en positiv påverkan på revisionskvalitén och att de revisorer som tar mera hjälp av experter upplever att också kvalitén blir högre.

Minutti-Meza (2013) undersökte huruvida revisorns branschspecialisering, mätt som revisorns marknadsandel, förbättrar revisionskvalitén och resulterar i en lägre avgiftspremie. Revisionskvalitén mättes med hjälp av godtyckliga periodiseringar, med fortlevnadsvarningar och ifall företaget når det estimerade resultatet.

I överensstämmelse med tidigare studier visade denna studie först att det finns ett positivt samband mellan revisionskvalitén och revisionsspecialisering mätt som antal kunder inom samma bransch. Efter matchandet av kunder med specialist- och ickespecialistrevisorer i ett antal dimensioner, såväl som enligt bransch och storlek, fanns det emellertid inga statistiskt signifikanta skillnader i revisionskvalitén mellan dessa två grupper. Dessa resultat nåddes också i tre ytterligare analyser som inte var beroende av de matchade samplen (Minutti-Meza, 2013).

4.3. Längden på revisionsuppdraget

När revisorn jobbar en längre tid med samma kund är det oundvikligt att revisorn får en grundlig kunskap om denna kund. Längre revisionsuppdrag kan ha positiva effekter på revisionskvalitén och öka på revisorernas kompetens då revisorns kundspecifika kunskaper ökar under åren. Detta gör det möjligt för revisorerna att förbättra kvalitén på granskningen men det kan också minska på revisorns självständighet i den meningen att en lång revisor-kundrelation kan göra revisorn ekonomiskt beroende av kunden. Dessutom kan relationen mellan revisorn och kunden bli för nära vilket kan ha en negativ effekt på kvalitén (Johnson m.fl., 2002; Mansi m.fl., 2004).

Korta revisionsuppdrag kan påverka revisorns kompetens negativt, eftersom revisorernas kunskap om kunden är mindre under de första åren och revisorerna behöver tid för att vänja sig med sina kunders verksamhets- och redovisningsförfaranden. Revisorernas oberoende ställning kan dock också i dessa fall äventyras, eftersom revisorerna behöver behålla nya kunder för att återhämta sina initiala kundspecifika investeringar, som inte kan överföras till andra kontrakt. Till nästa presenteras tidigare utförda studier om hur längden på revisionsuppdraget påverkar revisionskvalitén (Johnson m.fl., 2002; Mansi m.fl., 2004).

4.2.2. Tidigare forskning inom längden på revisionsuppdraget

Myers, Myers och Omer (2003) studerade effekten av revisionsuppdragens längd på revisionskvaliteten och på resultatens kvalitet (quality of earnings). Som data användes 42 302 bokslut. För att få mer pålitliga resultat kontrollerades resultaten för företagets ålder, storlek, industrins tillväxt, kassaflöden, revisorstyp (Big N mot icke-Big N), bransch och år. Resultaten i denna studie visade att längre revisionsuppdrag leder i genomsnitt till att revisorerna lägger större hinder för extrema ledningsbeslut i rapporteringen av finansiella resultat och därför till högre revisionskvalité.

Till liknande resultat kom också Chen, Gul, Truong och Veeraraghavan (2016) ett antal år senare, då de undersökte hur samband revisorernas uppdragslängd och revisorernas geografiska närhet till kunden har med bristerna i kundernas interna kontroll och revisionskvaliteten. I studien användes 24 217 femåriga observationer mellan perioden 2004-2012 i USA. Resultaten bevisade att företag med långvariga revisorer och med revisorer i närmare geografisk närhet har mindre brister i deras interna kontroll och bättre kvalitet på revisionen. Resultaten i denna studie tyder på att revisorernas rotationspolitik kan beröva revisorn av kundspecifika kunskaper, särskilt för revisorer som ligger längre borta från sina kunder.

Alenius och Lundberg (2013) studerade effekten av både längden på byråuppdraget och partneruppdraget på revisionskvaliteten bland börsnoterade företag i Sverige som reviderats av Big 4 byråerna. Övriga periodiseringar användes som mått på revisionskvalité. Forskarna kom fram till att revisionskvaliteten ökar i samma takt med revisionsuppdragens längd, vilket indikerar att revisorer begränsar företagsledningens möjlighet att genomföra extrema redovisningsbeslut då de känner sina kunder bättre. Studiens resultat visar dessutom att korta revisionsuppdrag har i överlag högre övriga periodiseringar jämfört med längre uppdrag.

Mansi, Maxwell och Miller (2004) studerade revisionskvaliteten ur ett annat perspektiv. Bedrägerier i stora publika företag har ökat rollen som revisorerna har på aktiemarknaden och därför valde forskarna att studera effekten av revisionsuppdragens längd på den räntan aktieinnehavarna kräver. Som data användes 8 529 bokslut från åren mellan 1974 och 1998. Resultaten i denna studie förespråkar att investerarna kräver lägre avkastning

ju längre kunden behåller samma revisor. Ghosh och Moon (2005) hade samma utgångspunkt i deras studie och också de kom fram till att avkastningskraven minskar när revisionsuppdragens längd ökar även om skuldsättningsgraden och det redovisade resultatet hålls oförändrade.

Johnson, Khurana och Reynolds (2002) studera sambandet mellan revisionsuppdragens längd och kvalitén på de finansiella rapporterna kundföretaget ger ut. Som data användes 11 148 bokslut publicerade mellan åren 1986 till 1995 i USA. Med hjälp av två proxyer för finansiell rapporteringskvalitet och ett urval av Big 6-kunder som matchades enligt branschen och storleken, fann forskarna att korta revisionsuppdrag (2–3 år) har lägre revisionskvalité jämför med över 4 års uppdrag. Liknande resultat kom också AICPA fram till då de analyserade 406 fall av påstådda revisionsbrott mellan åren 1979 och 1991 och de konstaterade att anklagelser om revisionsfel inträffade nästan tre gånger så ofta när ett revisionsföretag utför sin första eller andra granskning av en viss kund (AICPA 1992 i Myers m.fl., 2003).

Även om dessa ovannämnda studier bevisar att revisionskvalitén ökar ju längre revisionsuppdraget varav har vissa studier bevisat att kvalitén endast ökar till en viss punkt. Gonzáles-Díaz, García-Fernández och López-Díaz (2015) studerade vilken effekt längden av revisionsuppdraget har på revisionskvalitén i spanska statsägda företag. Som data användes 254 revisioner utförda mellan åren 2003 till 2010. Kvalitén mättes genom att dela revisionsberättelsen i rena och orena. Forskarna i denna studie befann att revisionskvalitén ökar under de första fem åren och efter det börjar kvalitén sjunka. Orsaken till detta var att efter det femte året blir revisorn för nära med kunden som leder till att möjliga fel inte rapporteras lika ivrigt som i början av förhållandet.

Även om flera studier har befunnit ett positivt samband mellan uppdragslängden och revisionskvalitén, anser en del forskare att det inte finns ett samband mellan dessa. Knechel och Vanstraelen (2007) studerade situationen i privata företag i Belgien. Revisionskvalitén mättes i denna studie genom sannolikheten att revisorn utfärdar en fortlevnadsvarning. Med hjälp av ett urval företag satta i konkurs och företag som inte var satta i konkurs visade resultaten att revisorns oberoende ställning inte drabbas av långa revisionsuppdrag men att revisorerna inte heller blir bättre på att förutse konkurser

i längre förhållanden. Resultat som visar att längden av revisionsuppdragen skulle påverka revisionskvalitén hittades inte.

Baczynski och Slivo (2013) studerade situationen i Sverige. Som data användes revisionsberättelser från 492 stora svenska bolag som har gått i konkurs. Idén här var att studera ifall typ- II fel ökar under längre revisionsuppdrag vilket kan ses som tecken på låg revisionskvalité. Resultaten i studien tyder på att det inte finns ett direkt samband mellan längden på revisionsuppdragen och revisionskvalitén. I studien kom dock fram att det finns en skillnad mellan Big 4 och övriga byråer. Medan Big 4 byråernas revideringskvalitet endast ökar med tiden så tycks revideringskvalitén i övriga byråer minska under långa revisionsuppdrag.

Ball, Tyler och Wells (2015) utförde sin undersökning i 266 offentligt noterade australiensiska företag då de tog i bruk de internationella redovisningsstandarderna (IFRS). Kvalitén i denna studie mättes som uppskattningsskillnader och justeringar som gjorts under den första implementeringen av de nya standarderna. Resultaten i studien indikerar att revisionskvalitén minskar då längden på samarbetet mellan den huvudansvariga revisorn och företagsledningen (person-to-person) ökar. Omvänt uppkom det ett positivt samband mellan längden på samarbetet mellan kundföretaget och revisionsbyrån (firm-to-firm) och revisionskvalitén. Detta beror på att i firm-to-firm förhållanden byts den huvudansvariga revisorn med jämna mellanrum men kunskapen om kunden hålls i revisionsföretaget.

4.4. Kvalitetshotande beteende

Beteende som kan reducera kvalitén på revisionen kallas för kvalitetshotande beteende (Pierce & Sweeney, 2004). Att en revisor granskar dokument mer ytligt, inte använder tillräckligt med tid på granskningen, inte följer gällande revisionsnormer eller godtar kundens svaga förklaringar är exempel på kvalitetshotande beteende. I praktiken syns detta då en revisor väljer ”lättare” granskningsdokument i stället för mer komplexa dokument, då en revisor ljuger om antalet granskade rapporter, eller då en revisor inte rapporterar möjliga fel eftersom detta skulle leda till extra arbete. Kvalitetshotande beteende är också att en revisor slutför en kontrollpunkt i revisionsprogrammet innan alla

granskningsprocedurer som krävs är gjorda eller på något annat sätt slarvar med kontrollpunkternas granskning. Detta kallas för förhastad avslutning (Willet & Page, 1996).

Otley och Pierce (1996) har undersökt vilka orsaker det finns till att revisorer beter på ett sätt som hotar revisionskvalitén. Enligt dem är orsakerna till exempel svag teknisk kunnsande och svag förståelse av kundens verksamhet, önskan att bli bra utvärddade av revisorer i högre position, svag förståelse av revisorers skyldigheter samt revisorns tendens att acceptera kundens bristfälliga förklarningar.

Kvalitetshotande beteende är inte ovanligt bland revisorer. I Willet och Pages (1996) undersökning medgav 78 av de totala 112 revisorer som deltog i undersökningen i England att de i något skede av deras revisionsår hade utfört procedurer som kan ses som kvalitetshotande beteende. Liknande resultat kom också Otley och Pierce fram till då de undersökte situationen i Irland. I deras studie medgav 156 revisorer av totalt 260 att de medvetet hade minskat på kvalitén av den utförda granskningen.

5 FORSKNINGSUPPGIFT

I denna del av avhandlingen presenteras den teoretiska utgångspunkten för forskningsuppgiften som bygger på tidigare gjord forskning inom ämnet och som utarbetats för att fylla avhandlingens syfte. Dessutom presenteras metoden för studien, samplet och analysstrategin.

5.1. Teoretisk utgångspunkt för forskningsuppgiften

Som grund för avhandlingen och syftesformuleringen användes intervjun med en rand-sjukvårdsområdets planerare (sjukvårdsområdets ledning, ekonomi och verksamhet). I intervjun framgick problemet med att en revisor/verksamhetsgranskare som inte är insatt i kundens verksamhet och principer för produktifiering lätt kan förbise och missa viktiga detaljer samt rentav brister och direkta felaktigheter i det granskade materialet. Enligt planeraren är det också relativt lätt att missleda en revisor som inte känner till verksamhetens grundstenar eller som inte har förberett sig på granskningsobjektets verksamhet (bilaga 1).

I ISA-standarderna 315 och 330 understryks hur viktigt det är för en revisor att känna till kundens verksamhet och den bransch kunden fungerar i för att kunna utföra en högkvalitativ revision. Dessutom har flera undersökningar gjorts gällande sambandet mellan kunskap om kundens verksamhet och revisionskvalitén där det har framkommit att kvalitén på revisionen ökar då revisorerna känner kunderna bättre. Även om dessa standarder finns tycks det dock uppstå problem med att revisorerna inte har bekantat sig tillräckligt med kundföretaget. Ur detta problem har följande forskningsfrågor formulerats:

1. *Vilka olika metoder använder revisorerna när de samlar kunskap om nya kunder samt skiljer sig dessa från de metoder som används då kunden och branschen redan är bekant?*

Det påpekas även i revisionsregleringen att kännedomen om kundens verksamhet är ytterst viktig och en grund för att kunna utföra en högkvalitativ revision. Enligt IFAC bör revisorn vid en granskning ha eller erhålla en sådan kunskap om kundens verksamhet som är tillräcklig för att revisorn ska kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och rutiner som enligt revisorns bedömning kan ha en väsentlig inverkan på bokslutet eller på redovisningsrapporterna. Denna kunskap används till exempel vid bedömningen av inneboende risker och kontrollrisker samt vid fastställandet av arten, tidpunkten och omfattningen av revisionsåtgärderna (IFAC, ISA 310).

2. *Hurdan effekt anser revisorerna att denna kunskap har på revisionskvalitén?
Har revisorerna i denna undersökning utfört kvalitetshotande beteende?*

En stor mängd studier har undersökt om uppdragslängden och revisorns branschspecialisering påverkar revisionskvalitén. Forskningen visar i allmänhet att kapitalkostnaderna är lägre, earnings response coefficients (ERC) är högre, de godtyckliga periodiseringar är mindre och skuldbedömningarna är bättre då företag anlitar branschspecialiserade revisorer och behåller samma revisorer under en längre tid. Dessa resultat tolkas som bevis för att branschspecialisering och längre uppdragsavtal förbättrar revisionskvalitén (Almutairi, Dunn & Skantz, 2009).

Det finns bevis på att längre revisionsuppdrag leder till att revisorerna lägger större hinder för extrema ledningsbeslut gällande bokföringen och rapporteringen av finansiella resultat och att dessa kunders interna kontroll fungerar bättre, vilket leder till bättre revisionskvalitet (Myers m.fl., 2003; Chen m.fl., 2016; Alenius & Lundberg, 2013; AICPA, 1992).

Längden på revisionsuppdragen syns också på aktiemarknaden. Bedrägerier i stora publika företag har ökat revisorernas roll på aktiemarknaden och därför har forskarna valt att studera effekten av revisionsuppdragens längd på den ränta aktieinnehavarna kräver. I studierna har det framkommit att investerarna kräver lägre avkastning ju längre kunden behåller samma revisor (Mansi m.fl, 2004; Gosh & Moon, 2005).

Vissa forskare anser dock att kvalitén inte ökar i all oändlighet. Enligt Gonzáles-Díaz m.fl. (2015) ökar revisionskvalitén under de första fem åren av revisionsuppdraget men under sjätte året börjar kvalitén minska. Detta kan bero på att längre revisionsuppdrag kan minska på revisorns självständighet i den meningen att en lång revisor-kundrelation kan göra revisorn ekonomiskt beroende av kunden. Dessutom kan relationen mellan revisorn och kunden bli förtroligt under långa revisionsuppdrag vilket kan ha en negativ effekt på kvalitén.

Revisorns kunskap om kunden är enligt tidigare forskning inte det enda som kan påverka revisionskvalitén. Enligt forskarna kan revisorer också medvetet utföra granskningsprocedurer som kan ha en negativ påverkan på revisionskvalitén eller välja att granska något mer ytligt. Detta kallas för kvalitétshotande beteende (Willet & Page, 1996; Otley & Pierce, 1996).

3. Finns det något som eventuellt begränsar möjligheterna till att samla och öka kunskaperna om kunden?

Som flera studier har bevisat förekommer tidsbudgetering i revisionsbranschen, som leder till att revisorerna är tvungna att göra val mellan att använda för mycket tid i revisionen eller minska på revisionens kvalitet (Pierce & Sweeney, 2004; Otley & Pierce, 1996). På grund av denna tidspress har revisorerna möjligen inte tid att skaffa sig en tillräckligt bra kännedom om kunden.

Andra begränsande faktorer som nämnts i tidigare utförda studier är revisorernas egna motivation och användningen av olika check-listor (Brännström & Forsberg, 2009). En sista begränsande faktor som behandlades i tidigare studier, är fördelning av kunder till revisorerna enligt bransch. De flesta större redovisningsföretag runt om i världen har organiserat sina revisionsfunktioner enligt olika branscher, dvs att revisorerna arbetar med kunder i samma bransch, vilket återspeglar en tro på att branschspecialisering leder till högre revisionskvalitet. Också normgivarna och olika regulatoriska organ, som till exempel AICPA, har redan länge fört fram att branschspecialisering resulterar i bättre revisionskvalité och att det därför vore bättre om revisionskunderna fördelades åt revisorerna enligt kundernas bransch (Carcello & Nagy, 2004; Minutti-Meza, 2013).

5.2. Forskningsmetod

I denna undersökning användes en kvantitativ forskningsmetod. Kvantitativa metoder används då man vill analysera mätbara faktorer med hjälp av till exempel statistiska tester och kontrollerade mätningar. Kvantitativa metoder används oftast för att testa hypoteser och forskningsfrågor som är formulerade utgående från teori och tidigare studier. De data som används i denna typ av forskning kan delas i sekundärdata och primärdata. Sekundärdata är data som har insamlats av andra. Sekundärdata kan användas för att hitta information som kan användas för att lösa forskningsproblem men också för att bättre förstå och förklara forskningsproblemet. Sekundärdata kan samlas till exempel från tidigare studier och olika register. Primärdata är det frågan om då forskaren själv samlar in data för sitt ändamål. Primärdata kan samlas på flera olika sätt som till exempel med hjälp av observationer, experiment, enkäter och intervjuer (Ghuri & Grønhaug, 2010).

Undersökningen i denna avhandling utfördes som en surveyundersökning och primärdata samlades in med enkäter. Enkäter är ett bra verktyg när man vill samla in åsikter, attityder och beskrivningar samt för att finna sambandet mellan orsaker och verkan (Ghuri & Grønhaug, 2010).

5.2.1. Enkäten

När man har valt enkät som datainsamlingsmetod kan man många gånger utnyttja frågor som andra har konstruerat och använt. Fördelen med detta är att man då har ett material att jämföra med då svaren analyseras. Den andra fördelen med detta är att frågorna redan är kvalitetstestade av andra. Ibland är man dock tvungen att konstruera frågorna själv och då finns det en del saker att tänka på (Ejlertsson, 2005).

Enligt Bhattacharjee (2012) är en enkät ett forskningsinstrument som består av en uppsättning av frågor som kan vara strukturerade eller ostrukturerade. Ostrukturerade frågor ger svararen möjlighet att besvara frågorna med sina egna ord, medan strukturerade frågor har färdiga svarsalternativ. Enkäter kan skickas ut med post, via epost eller så kan man ordna gruppstillfällen där respondenterna svarar på frågorna. Frågorna i denna enkät var både strukturerade och ostrukturerade och enkäten utfördes som en webenkät via programmet E-lomake.

Enkäten i denna studie gjordes på svenska och finska (se bilaga 2 och 3) och den bygger på relevant teori, tidigare utförda studier och pilotintervjun som utfördes i början av avhandlingsprocessen. Enkäten innehåller totalt 19 frågor och är indelad i 5 delar med egna mellanrubriker. Den första delen innehåller frågor gällande bakgrundsfakta och den andra och tredje delen handlar om frågor gällande införskaffandet av kunskap i nya uppdrag och upprätthållandet av kunskap i redan existerande uppdrag. Enkätens fjärde del består av frågor gällande sambandet mellan revisorns kunskap om kunden och revisionskvalitén. I den sista delen behandlas frågor som möjligen påverkar införskaffandet av kundspecifik kunskap.

I enkätens första del finns tre frågor. I de två första ombeds revisorerna uppge hur många år de har jobbat inom revisionsbranschen och vilken deras position i företaget är. Dessa faktorer används som undersökningens bakgrundsvariabler för att kunna analysera hurdana skillnader det finns mellan revisorerna i olika positioner och med olika långa arbetserfarenheter. Den tredje frågan handlar om svararens kännedom och kunskap om ISA 315 och 330. Som svarsalternativ i denna fråga används en sjugradig Likert-skala som går enligt följande: 1 = Inte alls, 2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket, 6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket.

Den andra delen innehåller två frågor, fråga 4 och 5, gällande införskaffandet av kunskap i nya uppdrag. I frågan 4 ombeds respondenterna meddela vilka möjliga tillvägagångssätt de använder för att införskaffa kunskap när de bekantar sig med ett nytt kundföretag? I denna fråga fanns det 12 svarsalternativ som alla skulle besvaras enligt Likert-skalan. Den femte frågan var en ostrukturerad fråga där respondenterna ombads berätta om de använde några andra sätt att samla in information eller om de hade några andra kommentarer.

I den tredje delen var frågorna 6 och 7 formulerade på samma sätt som frågorna i andra delen, men dessa frågor gällde upprätthållandet av kunskap i gamla uppdrag.

Enkätens fjärde del innehåller frågor om hur kännedomen om kundföretaget och branschen påverkar kvalitén på revisionen. Frågorna 8-12 besvaras enligt Likert-skalan och frågorna 13 och 14 är öppna frågor där respondenten får med egna ord berätta hur de

anser att kännedomen om både kundföretaget och kundföretagets bransch påverkar kvalitén på revisionen.

I sista delen av enkäten samlades frågor som behandlar faktorer som påverkar insamlandet av uppgifter, som t.ex. tid, intresse och granskningsprogram. Frågorna 15-18 besvaras enligt Likert-skalan och den sista frågan är en öppen fråga om begränsande faktorer.

Att använda enkät som datainsamlingsmetod har sina fördelar. Kostnaderna är begränsade vid enkätundersökningar och speciellt i datorenkäter är kostnaderna väldigt låga. Enkätundersökningar kan göras på ett stort urval jämfört med kostnaderna och tiden de tar att utföra. Detta innebär också att undersökningen kan göras inom ett stort geografiskt område, och med datorenkät kan detta område sprida sig över nationsgränsen. Dessutom är arbetsinsatsen som krävs innan materialbearbetningen väldigt liten, efter att enkäten är utskickad. I enkätundersökningar kan respondenterna i lugn och ro fundera på frågorna och överväga svarsalternativen. Också möjliga faktauppgifter kan kontrolleras under denna tid. Den så kallade intervjuareffekten där respondenterna påverkas av intervjuarens sätt att ställa frågor elimineras också i enkätundersökningen vilket gör svaren pålitligare (Ejlertsson, 2005).

Även om enkäter har sina fördelar finns det också en del nackdelar. I enkätundersökningar kan det finnas ett betydande externt och internt bortfall. Externt bortfall är det då personer vägrar eller inte har möjlighet att delta i undersökningen. Internt bortfall uppstår när de som för övrigt har besvarat enkäten inte har svarat på samtliga frågor. I enkäter är antalet frågor begränsat, eftersom tumregeln är att det inte får ta längre än en halvtimme att fylla i formuläret. Dessutom har respondenterna inga möjligheter att ställa kompletterande frågor och då kan svaren grunda sig på missuppfattningar som påverkar studiens resultat. Detta kan dock elimineras genom klara och väl genomarbetade frågor. Andra möjliga nackdelar är att man inte kan vara fullständigt säker på vem som svarar på frågorna. Enkätundersökningen eliminerar också möjligheten för komplicerade frågor och möjliga följdfrågor då ytterligare information kan inte fås (Ejlertsson, 2005).

Innan enkäten skickades ut testades frågorna med en pilotstudie. I den med pilotstudien är att testa huruvida frågorna verkligen mäter det som är meningen. I pilotstudien ser man

också om respondenterna tolkar frågorna och svar på rätt sätt. Här får man också reda på om några svarsalternativ saknas eller om frågorna måste ändras (Ejlertsson, 2005). I denna studie testades frågorna på 4 studeranden.

5.3. Sampel

Till undersökningens målgrupp hör både auktoriserade och icke-auktorerade revisorer som befinner sig på alla olika nivåer i revisionsorganisationen. I denna undersökning valdes flera olika revisionsbyråer i Finland för att få ett så brett underlag som möjligt som möjliggör att generella slutsatser om hela revisionspopulationen i Finland kan dras. Samplet begränsades inte, utan alla i revisionsteamet som utför kundernas granskningar fick delta i studien. Detta gör det också möjligt att studera om det finns skillnader i de olika organisationsnivåernas svar.

Datainsamlingsprocessen började i december 2018 med att kontakta olika personer på Big 4 byråerna. Det tog flera veckor innan alla hade svarat och på grund av detta skickades följebreven (bilaga 2) ut först i januari. I januari kontaktades också personer i övriga byråer. Det att enkäterna skickades ut vid den tidpunkt då revisorernas arbetsbrådskan är som störst, syns tyvärr i svarsprocenten.

Enkäten skickades ut till totalt 649 personer inom samtliga Big-4 huvudkontor i Helsingfors, samt till mindre byråer i övriga Finland. Totalt inkom 71 stycken svar på enkäten, vilket betyder att svarsprocenten i denna undersökning blev 11%. Trots att revisorerna blev påmind efter en vecka (bilaga 5) är svarsprocenten relativt låg. Positivt är dock att alla inkomna enkätsvar var fullständigt ifyllda och kan användas i undersökningen. Som nämnts tidigare, är bortfall ett stort problem då undersökningar görs via e-post, men som helhet är det totala antalet svar (71 stycken) dock rätt så stort, vilket ökar på undersökningens tillförlitlighet.

5.4. Analysstrategi

Sista steget i en undersökning är analysen av insamlad data. Programmet IBM SPSS Statistics 25 användes för att behandla och analysera svaren som kommit in.

Bearbetningen av data började med att gruppera materialet enligt bakgrundsvariablerna, dvs svaren på enkätens tre första frågor (revisionserfarenhet i år, position i revisionsföretaget och kännedom av ISA 315- och 330-standarderna). Efter detta analyserades data med hjälp av olika statistiska analysmetoder för att få resultat på de valda forskningsfrågorna.

När man väljer vilka statistiska analysmetoder som ska användas är första steget att avgöra hurdana variabler man har och på hurdan skalnivå de befinner sig. I denna undersökning är största delen av variablerna kvantitativa, utom frågorna 1 och 2 samt de 5 öppna frågorna som respondenterna kunde svara på. Enkätens kvantitativa frågor ligger på intervallnivå vilket möjliggör att till exempel medelvärden och standardavvikelsen för svaren kan beräknas. Detta är inte möjligt för enkätens kvalitativa del (Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen, 2003).

Utöver det ovannämnda kan kvantitativa data på intervallnivå också testas med hjälp av parametriska tester som till exempel t-test. För att kunna använda parametriska tester förutsätts dock att data är normalfördelat. Om data inte är normalfördelat kan icke-parametriska tester användas. Nackdelen med dessa tester är dock att de inte är lika känsliga och exakta som parametriska testerna. I denna undersökning testades normalfördelningen med hjälp av Kolmogorov-Smirnov normalfördelningstestet. I denna test är nollhypotesen att variablerna är normalfördelade. Detta betyder att materialet är normalfördelat om man får ett icke-signifikant resultat ($p > 0,05$) (Pallant, 2007).

Som man kan se i Bilaga 6 är största delen av variablerna i denna undersökning icke-normalfördelade ($p < 0,05$) vilket enligt Pallant (2007) är normalt då man jobbar med större sampel. På grund av att variablerna inte är normalfördelade kan alltså parametriska tester inte användas. För att undersöka om det finns statistiskt signifikanta skillnader mellan de olika grupperna i denna undersökning har Mann-Whitneys U test använts, vilken är en av de mest populära icke-parametriska testerna. Med hjälp av Mann-Whitneys U test kan man dock analysera skillnader mellan endast två grupper. På grund av detta har från bakgrundsvariablerna skapats sex nya grupper: mindre än 10 års revisionserfarenhet, över 10 års revisionserfarenhet, lägre position och högre position samt svag och bra kännedom av ISA-standarderna. Angående den första bakgrundsvariabeln delades svaren från enkätens första fråga i respondenter med mindre

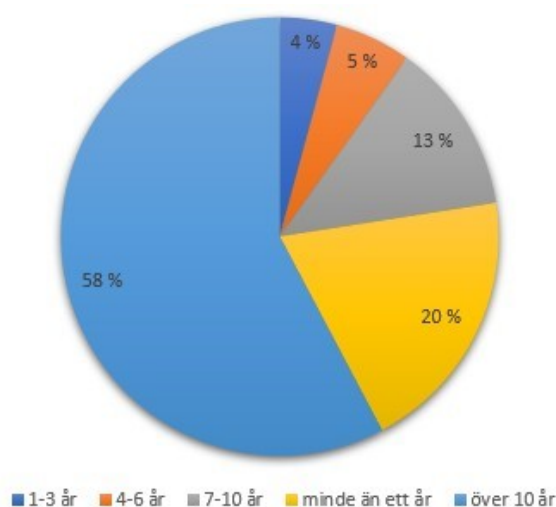
än 10 års erfarenhet av revision och respondenter med över 10 års erfarenhet av revision. Den andra bakgrundsvariabeln delades genom att trainees, associates och managers bildade gruppen "lägre position" och resterande gruppen blev "högre position". I den tredje bakgrundsvariabeln delades respondenterna som valt alternativ 1-4 på tredje frågan i "svag kännedom av ISA" och resterande i "bra kännedom av ISA".

6 RESULTAT

I detta kapitel presenteras och analyseras resultaten i undersökningen. Först presenteras fördelningen av bakgrundvariablerna som kommer att användas i analysen vid jämförandet av revisorernas svar på forskningsfrågorna som presenterades i femte kapitlet. Efter det presenteras resultaten av enkätens resterande fyra delar.

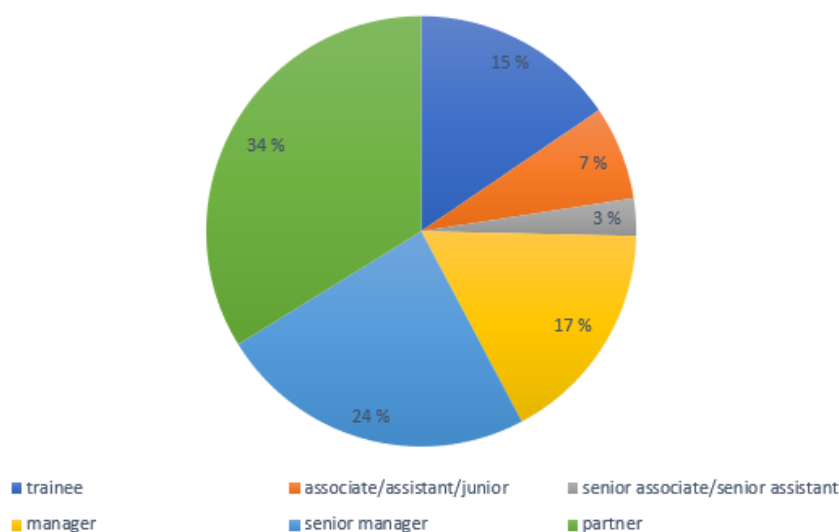
6.1. Bakgrundsvariabler

Bakgrundsvariablerna i denna studie består av enkätens tre första frågor. I fråga 1 ombads revisorerna uppge hur många år de har arbetat inom revisionsbranschen, i fråga 2 uppge i vilken position de arbetar och i fråga 3 ombads respondenterna uppskatta hur bra kännedom och kunskap de har om ISA 315- och 330-standarderna. Som det framgår ur figur 1, har respondenterna i denna undersökning fördelats någorlunda ojämnt. Av de totala 71 respondenterna har de flesta över 10 års revisionserfarenhet (41 personer / 58%). Den näst största gruppen består av personer som har jobbat mindre än ett år på branschen (14 personer / 20%). Personer med 1–3 års erfarenhet var 3 stycken, 4–6 års erfarenhet 4 stycken, och 7–10 års erfarenhet 9 stycken. När respondenterna delas i två grupper; revisorer med mindre än 10 års erfarenhet och revisorer med över 10 års erfarenhet blir fördelningen dock jämnare (30 / 41).



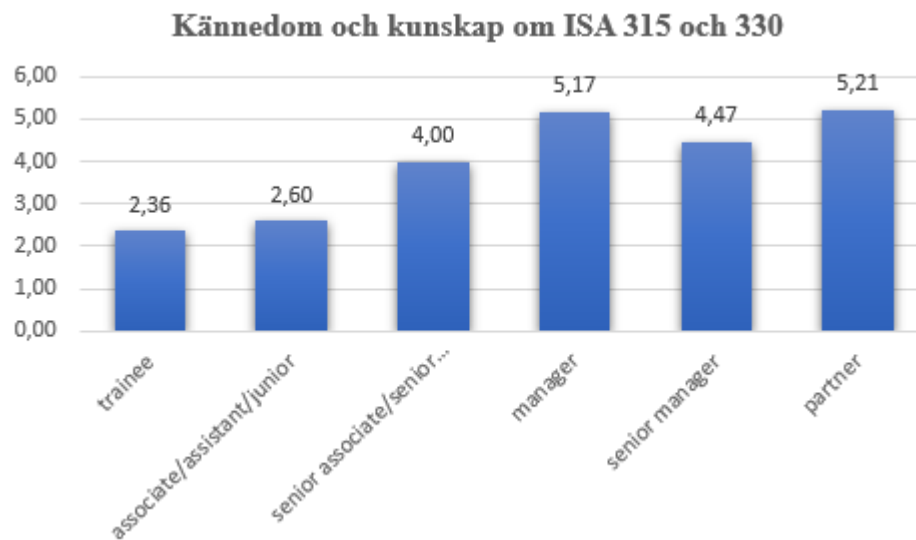
Figur 1 - Svarsfördelning på fråga 1

Fördelningen av svaren angående den andra bakgrundsfrågan kan man se i figur 2. I denna fråga är resultaten en aning mera jämfördelade. Som man lätt kan härleda från föregående fråga är största delen av svaranden (24 personer / 34%) partners. Den näst största gruppen (17 personer / 24%) består av senior managers. Den resterande populationen består av 11 stycken trainees (15%), 5 stycken associates (7%), 2 stycken senior associates (3%) och 12 stycken managers (17%). När respondenterna delas i två grupper; revisorer i lägre position (trainees – managers) och revisorer i högre position (senior managers – partners) blir fördelningen jämnare (30 / 41).

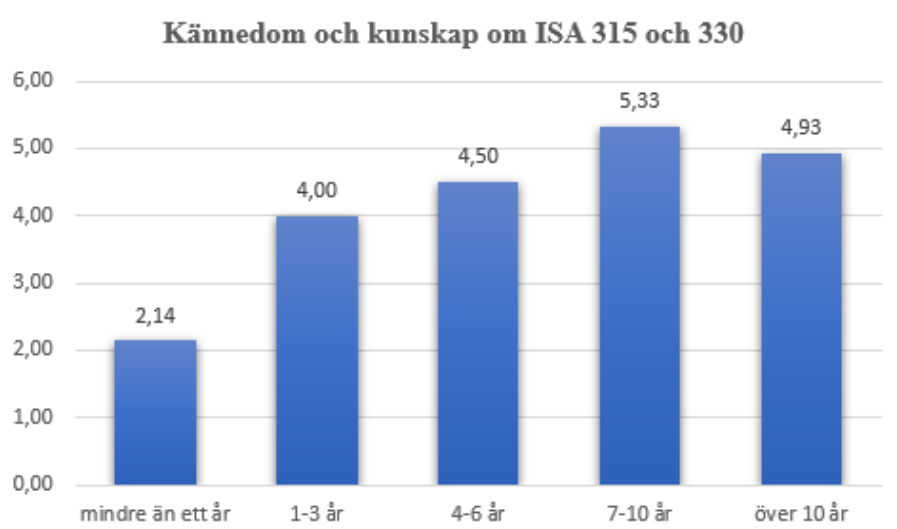


Figur 2 - Svarsfördelning på fråga 2

I den tredje och sista frågan i enkätens första del skulle respondenterna estimerar hur bra kännedom och kunskap de har om ISA 315- och 330-standarderna, alltså standarderna som har att göra med skaffandet av kunskap om kunder och den bransch kunderna fungerar i. Respondenterna ombads svara på frågan enligt den sjugradiga Likert-skalan som gick enligt följande: 1 = Inte alls, 2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket, 6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket. Fördelningen av svaren på denna fråga enligt revisorns position i revisionsföretaget framgår ur figur 3 och fördelningen enligt antal år av revisionserfarenhet ur figur 4.



Figur 3 - Svartsfördelning på fråga 3 enligt position i revisionsföretaget



Figur 4 - Svartsfördelning på fråga 3 enligt antal år av revisionserfarenhet

Som man kan se i figurerna är kunskapen av ISA 315- och 330-standarderna bättre bland de som har jobbat längre på revisionsbranschen och är i en högre position i revisionsföretagen. De i traineeposition estimerar att deras kunskap är på nivå 2,36 ($n=11$) vilket motsvarar Likert-skalans ”särdeles lite”, medan partners estimerar att deras kunskap är på nivå 5,21 ($n=24$) vilket motsvarar Likert-skalans ”rätt så mycket”.

6.2. Införskaffandet av kunskap i nya uppdrag

Även om viktigheten av införskaffandet av tillräcklig kunskap om kunden och kundens bransch understryks i flera olika källor, har väldigt lite studier utförts om vilka olika källor revisorerna använder för att samla denna kunskap. Granberg och Höglund (2011) utförde en studie i Sverige med syftet av att identifiera och undersöka hur revisorerna går vidare när de förvärvar kunskap om kunden, samt vilka svårigheter som kan uppstå när man förvärvar denna kunskap. Granberg och Höglund intervjuade åtta revisorer från olika revisionsföretag.

Studien visade att respondenterna anser att intervjuer med kunderna är en viktig informationskälla när det gäller att skaffa sig kunskap om företagets miljö, vilket innebär bransch och andra externa förhållanden. Andra källor som uppkom var olika mediekällor, till exempel internet, tidskrifter och tidningar. Kollegor är också en informationskälla som revisorer i denna studie använder sig av. Till sist nämndes att ett bra sätt att lära känna kunden är att jämföra företagets prestationer mot sin bransch med hjälp av nyckeltal och årsrapporter (Granberg & Höglund, 2011).

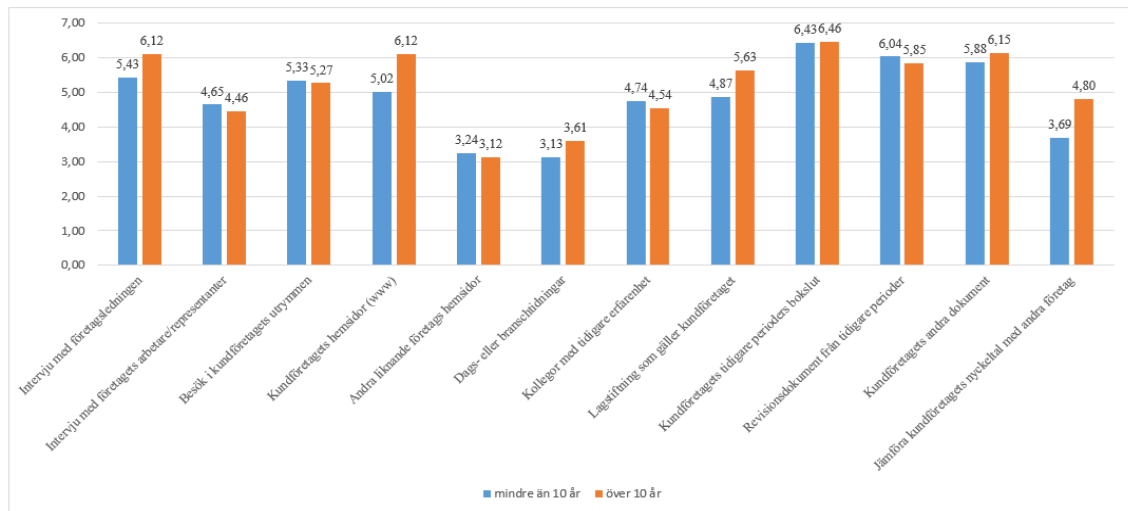
Dessa svar tillsammans med övriga metoder nämnda i ISA-standarderna användes vid utformandet av enkätens andra del. I denna del av enkäten skulle respondenterna uppskatta enligt Likert-skalan hur mycket de använder följande källor vid införskaffandet av kunskap i nya uppdrag: Intervju med företagsledningen, Intervju med företagets arbetare/representanter, Genom besök i kundföretagets utrymmen, t.ex i produktionsenhet eller kontor, Via kundföretagets hemsidor (www), Genom att bekanta sig med andra liknande företags hemsidor, Från dags- eller branschtidningar, Kollegor som har tidigare erfarenhet av kundföretagets verksamhetsområde, Lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde, Kundföretagets tidigare perioders bokslut, Revisionsdokument från tidigare perioder, Kundföretagets andra dokument, och Genom att jämföra kundföretagets nyckeltal från bokslutet med motsvarande för andra företag som verkar inom samma bransch.

Svaren på denna fråga uppdelades enligt bakgrundsvariablerna och analyserades med hjälp av Mann-Whitneys U test för att se om det finns statistiskt signifikanta skillnader mellan grupperna.

6.2.1. Antal år revisionserfarenhet

Först analyserades svarsfördelningen mellan revisorer med olika långa revisionserfarenhet. I denna del fördelades revisorerna i två grupper; revisorer med mindre än 10 års erfarenhet och revisorer med över 10 års erfarenhet. I figur 6 presenteras svarsfördelningen mellan dessa två grupper i ett diagram. I diagrammet framgår att de mest använda informationskällorna bland revisorer med mindre än 10 års revisionserfarenhet är kundföretagens tidigare perioders bokslut ($m=6,43$, $sd=1,44$), revisionsdokument från tidigare perioder ($m=6,04$, $sd=1,94$) och kundföretagets andra dokument ($m=5,88$, $sd=1,86$). Alla dessa ligger runt Likert-skalans svarsalternativ 6 som stod för ”mycket”. Informationskällor som revisorer med mindre än 10 års erfarenhet använder minst är dags- och branschtidningar ($m=3,13$, $sd=1,78$), andra liknande företags hemsidor ($m=3,24$, $sd=1,45$) och jämförandet av nyckeltal med andra liknande företag ($m=3,69$, $sd=1,84$). Dessa ligger runt Likert-skalans svarsalternativ 3 som stod för ”en aning”. Som man ser är standardavvikelseerna relativt höga, vilket gör trovärdigheten av svaren sämre. När man ser närmare på denna grupps svar (bilaga 7) kan man se att revisorernas svar med mindre än ett års erfarenhet skiljer sig mycket från revisorernas med 7-10 års erfarenhet. Detta orsakar den stora standardavvikelsen, som är bra att beakta vid analysen av svaren.

Svaren bland revisorer med mera än 10 års erfarenhet följer ungefär samma mönster. De mest använda källorna är kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m=6,46$, $sd=0,74$), kundföretagets andra dokument ($m=6,15$, $sd=1,13$) och tredje platsen delar kundföretagets hemsidor och intervju med företagsledningen som båda har ett medelvärde på 6,12 ($sd=1,19$). Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor ($m=3,12$, $sd=1,40$), dags- och branschtidningar ($m=3,61$, $sd=1,36$) och intervju med företagets arbetare och representanter ($m=4,46$, $sd=1,72$). Svaren i denna grupp är en aning jämnare jämfört med föregående grupp, vilket framgår när man jämför standardavvikelseerna.



Figur 5 - Svarsfördelning på fråga 4 enligt revisionserfarenhet

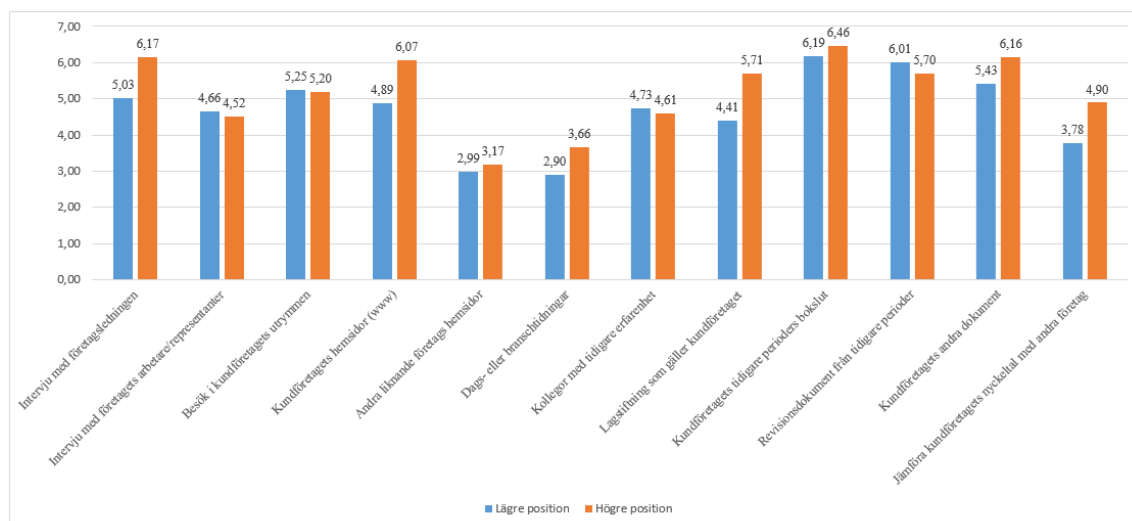
I Mann–Whitneys U test framgick det att det finns statistisk signifikanta skillnader i 4 av de totala 12 informationskällorna. Dessa är intervju med företagsledningen ($p=0,021$), kundföretagets hemsidor ($p=0,017$), lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p=0,003$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i samma bransch ($p=0,000$). I alla dessa hade revisorer med mera än 10 års erfarenhet högre medelvärden än revisorer med mindre erfarenhet.

6.2.2. Position i företaget

I figur 6 presenteras svarsfördelningen mellan revisorer i lägre position jämfört med revisorer i högre position i revisionsföretagen. Som det framgår ut figuren är de mest använda informationskällorna bland revisorer i lägre position kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m=6,19$, $sd=1,44$), revisionsdokument från tidigare perioder ($m=6,01$, $sd=1,95$) och andra dokument som kundföretaget ger ut ($m=5,43$, $sd=1,85$). Dessa svar motsvara Likert-skalans alternativ 6 som står för ”mycket”. Källor som inte används lika mycket bland revisorer i lägre position är dags- och branschtidningar ($m=2,90$, $sd=1,62$), andra liknande företags hemsidor ($m=2,99$, $sd=1,34$) och jämförande av kundföretagets nyckeltal med andra företag ($m=3,78$, $sd=1,82$). Dessa ligger runt Likert-skalans svarsalternativ 3 som stod för ”en aning”. Som i grupperingen av revisionserfarenhet, är här också standardavvikelseerna stora. Detta är dock logiskt med tanke på att

populationerna i dessa grupper inte skiljer sig mycket från varandra eftersom revisionserfarenhet och position i företaget går långt hand i hand.

Svaren bland revisorer i högre position i revisionsföretagen skiljer sig inte mycket från de ovannämnda svaren. De mest använda informationskällorna bland denna grupp är kundföretagens tidigare perioders bokslut ($m=6,46$, $sd=0,74$), intervju med företagsledningen ($m=6,17$, $sd=1,22$) och andra dokument som kundföretaget publicerar ($m=6,16$, $sd=1,12$). Kundföretagets hemsidor var också en källa som fick ett relativt högt svar, 6,07 på Likert skalan ($sd=1,19$). Källor som inte används lika mycket av revisorer i högre position är andra liknande företags hemsidor ($m=3,17$, $sd=1,46$), dags- och branschtidningar ($m=3,66$, $sd=1,50$) och intervju med företagets arbetare och representanter ($m=4,52$, $sd=1,76$). Standardavvikelserna här är också tämligen höga, men lägre jämfört med svaren av revisorer i lägre position.



Figur 6 - Svarsfördelning på fråga 4 enligt position i revisionsföretaget

Även om det i figur 6 ser ut som att det inte finns stora skillnader mellan gruppernas svar, utfördes Mann–Whitneys U test för att analysera statistiskt signifikanta skillnader mellan grupperna. Resultaten av testen presenteras bilaga 7. Av testet framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader ($p < 0,05$) i gruppernas svar i fyra av de totalt 12 olika informationskällorna. Dessa är intervju med företagsledningen ($p = 0,006$), lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p = 0,002$), kundföretagets andra dokument ($p = 0,049$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i

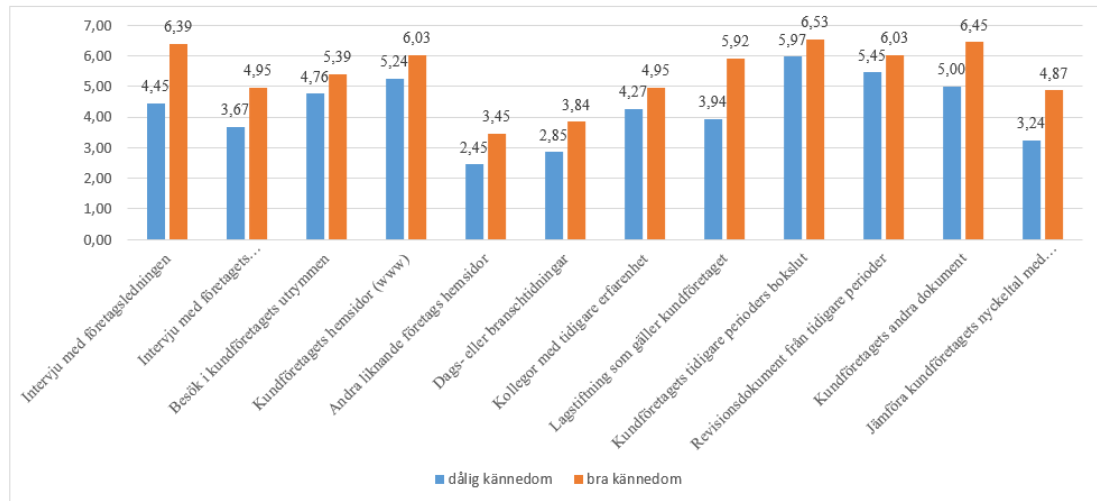
samma bransch ($p=0,000$). Resultaten skiljer sig inte mycket från resultaten då man jämförde svaren mellan revisorer i lägre och högre position i företaget, dock har en informationskälla, kundföretagets andra dokument, ersatts med kundföretagets hemsidor. Dessa små skillnader i Mann–Whitneys U testet beror troligen på att skillnaderna mellan revisorerna i dessa grupper inte är stora, eftersom positionen i revisionsföretaget är oftast kopplad med revisionserfarenheten.

6.2.3. Kännedom av ISA 315 och 330

Till sist analyserades svarsfördelningen mellan revisorer med en sämre och bättre kunskap av ISA 315- och 330-standarderna. I denna bakgrundsvariabeln delades revisorerna som valt alternativ 1–4 på tredje frågan i ”svag kännedom om ISA” och resterande i ”bra kännedom om ISA”. Svarsfördelningen enligt denna bakgrundsvariabeln framgår ut figur 7. Som det framgår ur figuren är de mest använda informationskällorna bland revisorer med sämre kunskap om ISA kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m=5,97$ på Likert-skalan, $sd=1,33$), revisionsdokument från tidigare perioder ($m=5,45$, $sd=2,02$) och kundföretagets hemsidor ($m=5,24$, $sd=1,90$). Dessa svar ligger mellan Likert-skalan svarsalternativ 5 och 6 som stod för ”rätt så mycket” och ”mycket”. Källor som inte används lika mycket bland revisorer med sämre kunskap om ISA-standarderna är andra liknande företags hemsidor ($m=2,45$, $sd=1,33$), dags- och branschtidningar ($m=2,85$, $sd=1,54$) samt jämförandet av nyckeltal ($m=3,24$, $sd=1,71$). Dessa svar ligger mellan Likert-skalan svarsalternativen 2 och 3 som stod för ”särledes lite” och ”an aning”. Från standardavvikelsena kan man dock se att respondenterna har svarat mycket olika också på denna fråga.

De mest använda källorna bland revisorer med bättre kännedom om ISA är kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m=6,53$, $sd=0,80$), kundföretagets andra dokument ($m=6,45$, $sd=0,80$) och på tredje plats intervju med företagsledningen ($m=6,39$, $sd=0,92$). Dessa svar är tämligen höga, nära Likert-skalans alternativ 7 som står för ”särledes mycket”. Också standardavvikelsena bland dessa är betydligt lägre jämfört med den andra gruppen som gör resultaten mera pålitliga. Källor som inte används lika mycket bland denna grupp är andra liknande företags hemsidor ($m=3,45$, $sd=1,35$), dags- och branschtidningar ($m=3,84$, $sd=1,44$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med

andra liknande företag ($m=4,87$, $sd=1,44$). Medelvärden här är högre jämfört med den andra gruppen och nära Likert-skalans alternativ 4 som stod för ”måttligt”. Standardavvikelse har dock också stigit som påverkar pålitligheten av resultaten.



Figur 7 - Svartsfördelning på fråga 4 enligt kännedom av ISA 315 och 330

Av Mann–Whitneys U test framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader ($p<0,05$) i gruppernas svar i åtta av de totalt 12 olika informationskällorna. Dessa är intervju med företagsledningen ($p=0,000$), intervju med företagets arbetare och representanter ($p=0,013$), användning av liknande företags hemsidor ($p=0,002$), dags- och branschtidningar ($p=0,005$) lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p=0,000$), kundföretagets tidigare perioders bokslut ($p=0,043$), kundföretagets andra dokument ($p=0,000$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i samma bransch ($p=0,000$).

Dessa resultat skiljer sig rätt så mycket från resultaten i de tidigare gjorda jämförelserna. Detta beror troligen på att bakgrundsvariablerna ”position i företaget” och ”revisionserfarenhet” har långt samma population beroende på det faktum att revisionserfarenhet och position i revisionsföretag långt går hand i hand. Bakgrundsvariabeln ”kännedom av ISA” är dock inte lika starkt kopplat till revisionserfarenhet och därför är skillnaderna mellan dessa variabler relativt stor.

6.2.4. Öppna frågan

I denna del av enkäten hade respondenterna också möjlighet att i en öppen fråga berätta vilka andra informationskällor de använder utöver de ovannämnda vid införskaffandet av information i nya kunduppdrag. Fyra partners med över 10 års erfarenhet svarade på frågan och nämnde att andra bra källor är intervju med outsoursade bokförare och redovisningsföretag, Suomen Asiakastieto Oys hemsidor där man kan se bland annat Client (re-)acceptance och ansvarspersonernas företagskontakter, och samtal med kundens föregående revisorer. Två senior managers med över 10 års erfarenhet svarade också på denna fråga och nämnde som informationskällor Asiakastieto Oy och Handelsregistret. En senior manager nämnde dessutom att eftersom man har jobbat flera år inom revisionsbranschen, har man redan en bra kännedom av olika kunder och branscher som gör det lättare att bekanta sig med nya kunders verksamhet.

6.2.5. Sammanfattning

I enkätens andra del undersöktes skillnaderna mellan revisorer i deras sätt att samla information av kunderna och kundernas bransch då det är frågan om en ny kund som man inte arbetat med förut. Analysen utfördes i tre delar. Först analyserades svaren enligt den första bakgrundsvariabeln, antal år revisionserfarenhet. Här delades revisorerna med mindre än 10 års erfarenhet i en grupp och revisorer med över 10 års erfarenhet i en annan grupp. I denna del framkom det att revisorerna med olika lång erfarenhet rangordnar olika informationskällor i långt samma ordning. De mest använda källorna i båda grupperna var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument, andra dokument företaget ger ut, kundföretagets hemsidor och intervju med företagsledningen. Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar. Skillnader mellan grupperna var att revisorerna med mindre erfarenhet inte använde sig lika mycket av jämförandet av nyckeltal som revisorer med längre erfarenhet.

Till följande analyserades svaren enligt den andra bakgrundsvariabeln, position i företaget. Här bildade trainees, associates och managers gruppen ”lägre position” och resterande gruppen blev ”högre position”. Resultaten i denna del är nästan identiska med

den föregående. Dessa små skillnader beror troligen på att skillnaderna mellan revisorerna i dessa grupper inte är stor, eftersom positionen i revisionsföretaget är oftast kopplad till revisionserfarenheten.

Til sist analyserades svaren enligt den tredje bakgrundsvariabeln, kännedom av ISA 315- och 330-standarderna. Här delades respondenterna som valt alternativ 1-4 på tredje frågan i gruppen ”dålig kännedom av ISA” och resterande i gruppen ”bra kännedom av ISA”. Också i denna del rangordnades revisorerna med olika bra kännedom informationskällorna i långt samma ordning som de föregående två bakgrundsvariablerna. De mest använda källorna i båda grupperna var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument, andra dokument företaget ger ut, kundföretagets hemsidor. Dessutom framkom det att revisorer med bättre kännedom av ISA använder också intervju med företagsledningen ofta som källa för information om företaget. Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar.

När Mann-Whitneys U test utfördes uppkom det signifikanta skillnader i åtta av de 12 informationskällorna. Dessa resultat skiljer sig rätt så mycket från resultaten i de tidigare gjorda jämförelserna där det framkom statistiskt signifikanta skillnader i endast fyra av de 12 informationskällorna. Detta beror troligen på det som nämndes ovan, dvs att bakgrundsvariablerna ”position i företaget” och ”revisionserfarenhet” har långt samma population beroende på det faktum att revisionserfarenhet och position i revisionsföretag långt går hand i hand. Bakgrundsvariabeln ”kännedom av ISA” är dock inte lika starkt kopplat till revisionserfarenhet och därför är skillnaderna mellan dessa variabler relativt stor.

Andra informationskällor som revisorerna använder är intervju med outsoursade bokförare och redovisningsföretag, Suomen Asiakastieto Oys hemsidor och Handelsregistret.

6.3. Upprätthållandet av kunskap i gamla uppdrag

I studien som utfördes av Granberg och Höglund (2011) skulle respondenterna också berätta om hurdana informationskällor de använder då de redan är bekanta med kunden och om dessa möjligen skiljer sig från källorna som används då man för första gången reviderar kunden. I studien framgick att i båda fallen är intervjuer med kunderna en viktig informationskälla. Andra källor som används mycket både då kunden är ny eller gammal är olika mediekällor, till exempel internet, tidskrifter och tidningar, kollegor med tidigare erfarenhet, samt jämförelse av prestationer mot sin bransch med hjälp av nyckeltal och årsrapporter.

Även om det i denna studie inte framkom några större skillnader mellan informationskällorna i nya och gamla uppdrag, nämndes några skillnader. När revisorerna har tidigare kunskaper om företaget söker de inte efter information via mediekällor på ett aktivt sätt. Istället håller de sig automatiskt uppdaterade genom dessa källor, eftersom revisorn är intresserad av vad som händer inom kundens bransch. En annan skillnad som framkom var att sättet att intervjua kunden är annorlunda då revisorn redan är bekant med kunden. En revisor i studien påpekade att intervjun går snabbare då man känner kunden och det är lättare att koncentrera sig på saker som är viktiga för revisionen (Granberg & Höglund, 2011).

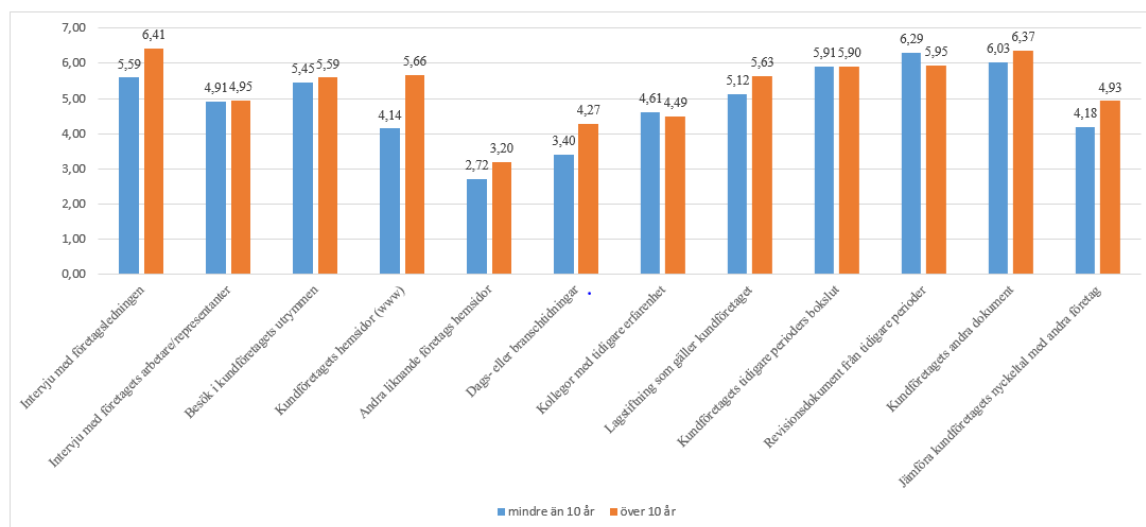
Eftersom det inte har framkommit stora skillnader i informationskällorna i de tidigare studierna, användes samma svarsalternativ i den tredje delen av enkäten. Svaren uppdelades enligt bakgrundsvariablerna och analyserades med hjälp av Mann-Whitneys *U* test för att se om det finns statistiskt signifikanta skillnader mellan grupperna.

6.3.1. Antal år revisionserfarenhet

Också här var första steget att analysera svarsfördelningen mellan revisorer med olika långt revisionserfarenhet. I denna del fördelades revisorerna alltså i två grupper på basis av deras revisionserfarenhet; revisorer med mindre än 10 års erfarenhet och revisorer med över 10 års erfarenhet. I figur 8 presenteras svarsfördelningen mellan dessa två grupper i ett diagram. I figuren framgår att de mest använda informationskällorna bland revisorer

med mindre än 10 års revisionserfarenhet är tidigare perioders revisionsdokument ($m=6,29$, $sd=1,04$), kundföretagets andra dokument ($m=6,03$, $sd=1,53$) och kundföretagets bokslut från tidigare perioder ($m=5,91$, $sd=1,45$). Informationskällor som revisorer med mindre än 10 års erfarenhet använder minst är andra liknande företags hemsidor ($m=2,72$, $sd=1,50$), dags- och branschtidningar ($m=3,40$, $sd=2,03$) och kundföretagets hemsidor ($m=4,14$, $sd=1,63$). Dessa resultat skiljer sig inte mycket från resultaten i enkätens andra del och kan således tolkas som att revisorer med mindre än 10 års erfarenhet använder ungefär samma informationskällor oberoende om kunden är ny eller gammal.

De mest använda källorna bland revisorer med över 10 års erfarenhet är intervju med företagsledningen ($m=6,41$, $sd=0,92$), kundföretagets andra dokument ($m=6,37$, $sd=0,89$) och på tredje plats revisionsdokument från tidigare perioder med medelvärde på 5,95 ($sd=1,22$). Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor ($m=3,20$, $sd=1,47$), dags- och branschtidningar ($m=4,27$, $sd=1,43$) och kollegor med tidigare erfarenhet av kunden eller branschen ($m=4,49$, $sd=1,34$).



Figur 8 - Svarsfördelning på fråga 6 enligt revisionserfarenhet

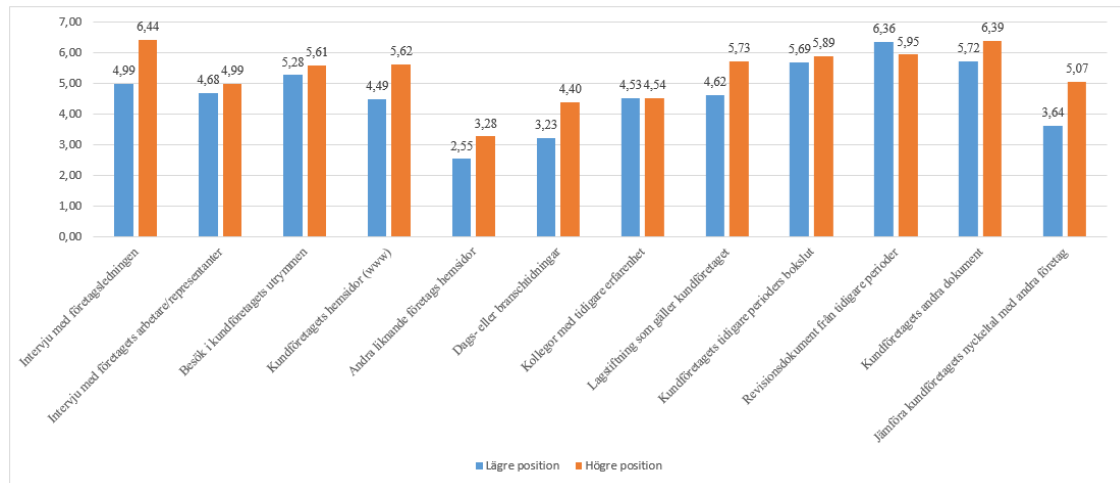
Av Mann-Whitneys U test framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader ($p<0,05$) i gruppernas svar i sju av de totalt 12 olika informationskällorna. Dessa är samma som i analysen av svaren mellan revisorer i lägre och högre position i revisionsföretagen; intervju med företagsledningen ($p=0,002$), kundföretagets hemsidor ($p=0,001$), andra liknande företags hemsidor ($p=0,035$), dags- och branschtidningar

($p=0,023$), lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p=0,007$), kundföretagets andra dokument ($p=0,021$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företags i samma bransch ($p=0,006$). I var och en av dessa har revisorer med högre position i revisionsföretaget svarat att de använder i medeltal dessa källor mera än revisorer i lägre position.

6.3.2. Position i företaget

I figur 9 kan man se hur användningen av olika informationskällor skiljer sig mellan revisorer i lägre position och revisorer i högre position i revisionsföretagen. Av figuren framgår att de mest använda informationskällorna bland revisorer i lägre position är revisionsdokument från tidigare perioder ($m=6,36$, $sd=1,01$), kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m=5,69$, $sd=1,56$) och kundföretagets andra dokument ($m=5,72$, $sd=1,50$). Källor som inte används lika mycket bland revisorer i lägre position är andra liknande företags hemsidor ($m=2,55$, $sd=1,40$), dags- och branschtidningar ($m=3,23$, $sd=1,83$) och jämförande av kundföretagets nyckeltal med andra på samma bransch ($m=3,64$, $sd=1,85$).

Skillnaderna mellan dessa två gruppers svar är inte stora så som man kan se i figuren. De mest använda informationskällorna bland revisorer i högre position är intervju med företagsledningen ($m=6,44$, $sd=0,92$), kundföretagets andra dokument ($m=6,39$, $sd=0,89$) och revisionsdokument från tidigare utförda granskningar ($m=5,95$, $sd=1,23$). Kundföretagets tidigare perioders bokslut var också en källa som fick ett relativt högt medelvärde, 5,89 på Likert-skalan. Källor som inte används lika mycket av revisorer i högre position är andra liknande företags hemsidor ($m=3,28$, $sd=1,50$), dags- och branschtidningar ($m=4,40$, $sd=1,60$) och kollegor med tidigare erfarenhet av kunden eller branschen ($m=4,54$, $sd=1,36$). Intressant är att källorna som används minst av revisorer i högre position används ändå särledes mycket. Medelvärdena ligger nära Likert-skalans svarsalternativ 4 som stod för ”måttligt”.



Figur 9 - Svartsfördelning på fråga 6 enligt position i revisionsföretaget

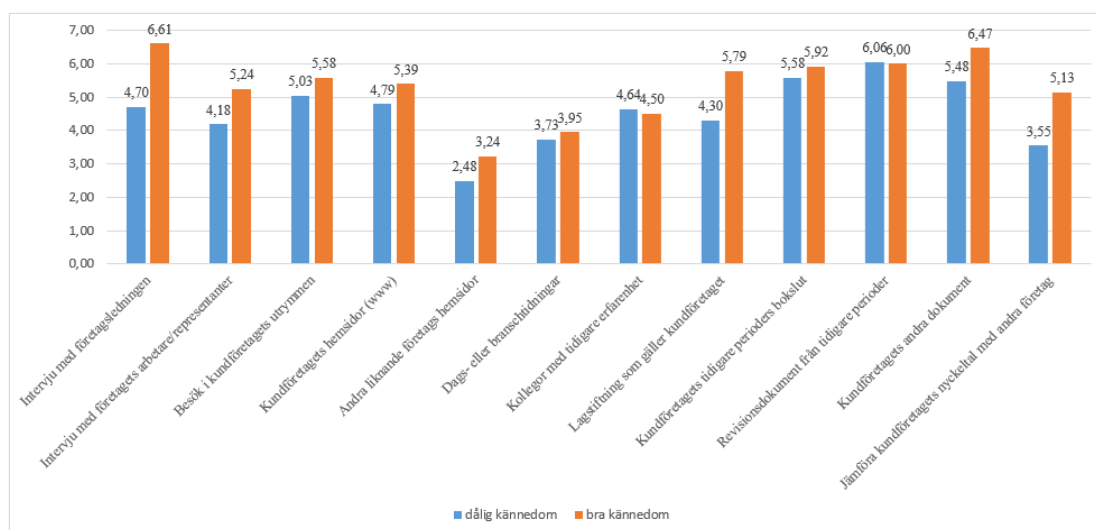
Följande steg var att utföra Mann–Whitneys U test för att analysera om det finns statistiskt signifikanta skillnader mellan revisorernas sätt att använda olika informationskällor vid insamlandet av data gällande gamla kunder. Resultaten av testeT kan ses i bilaga 7. Av testet framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader ($p < 0,05$) i gruppernas svar i sju av de totalt 12 olika informationskällorna. Dessa är intervju med företagsledningen ($p = 0,000$), kundföretagets hemsidor ($p = 0,005$), andra liknande företags hemsidor ($p = 0,013$), dags- och branschtidningar ($p = 0,016$), lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p = 0,007$), kundföretagets andra dokument ($p = 0,009$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i samma bransch ($p = 0,000$). I var och en av dessa har revisorer i högre position i revisionsföretaget svarat att de använder i medeltal dessa källor mera än revisorer i lägre position.

6.3.3. Kännedom av ISA 315 och 330

Till sist analyserades svartsfördelningen mellan revisorer med en sämre och bättre kunskap av ISA 315- och 330-standarderna. Svartsfördelningen enligt denna bakgrundsvariabel kan ses i figur 10. Som man kan se i figuren är de mest använda informationskällorna bland revisorer med sämre kunskap; revisionsdokument från tidigare perioder ($m = 6,06$, $sd = 1,14$), kundföretagets tidigare perioders bokslut ($m = 5,58$, $sd = 1,48$) och andra dokument kundföretaget ger ut ($m = 5,48$, $sd = 1,48$). Dessa motsvara Likert-skalan svartsalternativ ”mycket”. Källor som inte används lika mycket bland

revisorer med sämre kunskap av ISA-standarden är andra liknande företags hemsidor ($m=2,48$, $sd=1,37$), jämförelse av nyckeltal ($m=3,55$, $sd=1,70$) och dags- och branschtidningar ($m=3,73$, $sd=2,10$).

De mest använda källorna bland revisorer med bättre kunskap är intervju med företagsledningen ($m=6,61$, $sd=0,72$), kundföretagets andra dokument ($m=6,47$, $sd=0,80$) och revisionsdokument från tidigare perioder ($m=6,00$, $sd=1,16$). Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor ($m=3,24$, $sd=1,57$), dags- och branschtidningar ($m=3,95$, $sd=1,45$) och kollegor med tidigare erfarenhet om kunden eller kundens bransch ($m=4,50$, $sd=1,31$). När man ser på diagrammet kan man se att revisorerna rangordnar olika informationskällor i ungefär samma ordning men revisorer med bättre kunskap om ISA använder nästan varje källa betydligt mycket mera än revisorer med sämre kunskap. Detta framgick också i Mann-Whitneys U testet.



Figur 10 - Svartsfördelning på fråga 6 enligt kunskap av ISA 315 och 330

Resultaten av Mann-Whitneys U test kan ses i bilaga 7. Av testet framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader i gruppernas svar i sex av de totalt 12 olika informationskällorna. Dessa är intervju med företagsledningen ($p=0,000$), intervju med företagets arbetare och representanter ($p=0,016$), användning av liknande företags hemsidor ($p=0,048$), lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde ($p=0,001$), kundföretagets andra dokument ($p=0,002$) och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i samma bransch ($p=0,000$).

Också här som i nya uppdrag skiljer sig resultaten rätt så mycket från resultaten i de tidigare gjorda jämförelserna. Förklaringen till detta är troligen den samma som tidigare, dvs att bakgrundsvariablerna ”position i företaget” och ”revisionserfarenhet” har långt samma population beroende på det faktum att revisionserfarenhet och position i revisionsföretag långt går hand i hand. Bakgrundsvariabeln ”kännedom av ISA” är dock inte lika starkt kopplat i revisionserfarenhet och därför är skillnaderna mellan dessa variabler relativt stor. Också här visar resultaten att de med bättre kunskap om ISA 315- och 330-standarderna tycks använda olika informationskällor mera än den resterande gruppen. Detta är logiskt när man tänker på innehållet i dessa standarder.

6.3.4. Öppna frågan

Som i föregående del, hade respondenterna här också möjlighet att i en öppen fråga berätta vilka andra informationskällor de använder utöver de ovannämnda vid införskaffandet av information i gamla kunduppdrag. Här nämndes några samma informationskällor som i föregående del, dvs intervju med outsoursade bokförare och redovisningsföretag, samt Suomen Asiakastieto Oys hemsidor. En associate nämnde att hen använder LinkedIn och andra mediekällor.

6.3.5. Sammanfattning

I denna del av studien undersöktes skillnaderna mellan revisorernas sätt att samla information av kunderna och kundernas bransch då det är frågan om en redan bekant kund som man arbetat med förut. Analysen utfördes i tre delar. Som vanligt började analysen med bakgrundsvariabeln, antal år revisionserfarenhet. I denna del framkom det att revisorerna med olika lång erfarenhet rangordnar olika informationskällor i långt samma ordning också då när det är fråga om en redan bekant kund och bransch. De mest använda källorna i båda grupperna var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument, andra dokument företaget ger ut och intervju med företagsledningen. Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar.

Av Mann-Whitneys U test framgick att det fanns statistiskt signifikanta skillnader i gruppernas svar i sju av de totalt 12 olika informationskällorna, vilket är 3 mera än i jämförelsen av svaren gällande nya kunduppdrag. Dessa var intervju med företagsledningen, kundföretagets hemsidor, andra liknande företags hemsidor, dags- och branschtidningar, lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde, kundföretagets andra dokument och jämförelse av kundföretagets nyckeltal med andra företag i samma bransch. I var och en av dessa har revisorer med högre position i revisionsföretaget svarat att de använder i medeltal dessa källor mera än revisorer i lägre position.

När svaren grupperades enligt den andra bakgrundsvariabeln, var resultaten nästan identiska med föregående. Rangordningen av källorna var nästan densamma och största skillnaderna uppstod i svarens medelvärden, även om skillnaderna inte kan sägas vara signifikanta.

Till sist analyserades svaren enligt den tredje bakgrundsvariabeln, kännedom av ISA 315- och 330-standarderna. De mest använda källorna i båda grupper var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument och andra dokument företaget ger ut. Som i nya uppdrag, kom här också fram att revisorer med bättre kännedom av ISA använder intervju med företagsledningen ofta som källa för information om företaget. Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar.

När Mann-Whitneys U test utfördes uppkom det signifikanta skillnader i sex av de 12 informationskällorna. Dessa resultat skiljer sig rätt så mycket från resultaten i de tidigare gjorda jämförelserna. Detta beror troligen på det som nämndes ovan, dvs att bakgrundsvariablerna ”position i företaget” och ”revisionserfarenhet” har långt samma population beroende på det faktum att revisionserfarenhet och position i revisionsföretag långt går hand i hand, medan bakgrundsvariabeln ”kännedom av ISA” är dock inte lika starkt kopplat till revisionserfarenhet.

Andra informationskällor som revisorerna använder är intervju med outsoursade bokförare och redovisningsföretag, Suomen Asiakastieto Oys hemsidor samt sociala medier som till exempel LinkedIn, där det är lätt att följa vad som händer med kunderna.

6.4. Kännedomens påverkan på revisionskvalitén

En stor mängd studier har undersökt om uppdragslängden och revisorns branschspecialisering påverkar revisionskvalitén. Forskningen visar i allmänhet att kapitalkostnaderna är lägre, earnings response coefficients (ERC) är högre, de godtyckliga periodiseringar är mindre och skuldbedömningarna bättre då företag anlitar branschspecialiserade revisorer och behåller samma revisorer under en längre tid. Dessa resultat kan tolkas som bevis på att branschspecialisering och längre uppdragsavtal förbättrar revisionskvalitén (Almutairi, Dunn & Skantz, 2009). Utöver detta har det också bevisats att längre revisionsuppdrag leder till att revisorerna lägger större hinder för extrema ledningsbeslut gällande bokföringen och rapporteringen av finansiella resultat och att dessa kunders interna kontroll fungerar bättre, vilket leder till bättre revisionskvalité (Myers m.fl., 2003; Chen m.fl., 2016; Alenius & Lundberg, 2013; AICPA, 1992).

Enkätens fjärde del innehöll frågor om hur kännedomen om kundföretaget och branschen påverkar kvalitén på revisionen enligt revisorernas uppfattning. Denna del innehöll 7 frågor var av 5 skulle besvaras enligt Likert-skalan och 2 av frågorna var öppna frågor där respondenten fick med egna ord berätta hur de anser att kännedomen om både kundföretaget och kundföretagets bransch påverkar kvalitén på revisionen.

Också här uppdelades svaren enligt bakgrundsvariablerna och analyserades med hjälp av Mann-Whitneys *U* test för att se om det finns statistiskt signifikanta skillnader mellan grupperna.

6.4.1. Revisorernas kännedom om kunden och branschen

Som det av flera tidigare utförda studier har bevisats, kan bra kännedom om kunden och branschspecialisering påverka revisionskvalitén positivt. För att undersöka om detta enligt revisorernas åsikter stämmer, ställdes två frågor; *I hur stor grad upplever Ni att en bra/grundlig kännedom om kundföretaget har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?* och *I hur stor grad upplever Ni att tidigare erfarenhet om kundföretagets bransch har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?* Respondenterna skulle svara på frågan enligt den sjugradiga Likert-skalan som alltså går enligt följande: 1 = Inte alls,

2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket, 6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket.

I tabell 1 har svaren på den första frågan samlats och fördelats enligt bakgrundsvariablerna.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Bra/grundlig kännedom påverkar kvalitén positivt	6,19	6,34	6,09	6,28	5,82	6,50
Std.Dev.	1,35	0,96	1,34	0,99	1,29	0,92
Mann-Whitney U test	0,288		0,387		0,004	

Tabell 1 - Svarsfördelning på fråga 8

Som det framgår ur figuren är svaren på den första frågan; *I hur stor grad upplever Ni att en bra/grundlig kännedom om kundföretaget har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?* relativt hög. Revisorer med mindre än 10 års revisionserfarenhet har som medelvärde på frågan 6,19 på Likert skalan som stod för ”mycket” ($sd=1,35$). Revisorerna med över 10 års erfarenhet svarade med medelvärdet 6,34 ($sd=0,96$) vilket är en aning högre än jämförelsegruppens svar. Dessa jämna svar syns också i Mann-Whitneys U test som visar att det inte finns någon statistiskt signifikant skillnad mellan gruppernas svar ($p=0,288$).

Till följande analyserades svaren enligt den andra bakgrundsvariabeln, position i revisionsföretaget. I tabellen ser man att svaren inte skiljer sig mycket från den föregående gruppens svar. Revisorer med lägre position i revisionsföretagen, dvs trainees, associates och managers anser att en bra och grundlig kännedom om kundföretaget påverkar revisionen mycket på ett positivt sätt, med medelvärdet 6,09 på Likert-skalan ($sd=1,34$). Den resterande gruppen, dvs revisorer i högre position, svarade på frågan med ett medelvärde på 6,28 ($sd=0,99$). Också Mann-Whitneys U test följde samma spår som föregående och fann inga signifikanta skillnader mellan grupperna ($p=0,387$). Även om skillnaderna enligt Mann-Whitneys U test inte är signifikanta, kan man ändå i tabellen se att det finns små skillnader mellan gruppernas åsikter. Både revisorer med mera erfarenhet och revisorer i högre position anser att en bra och grundlig kännedom om kunden påverkar revisionskvaliteten mera positivt jämfört med den andra gruppen.

Till sist analyserades svaren fördelat enligt den tredje bakgrundsvariabeln, kännedom av ISA. I denna test framkom det att de revisorerna med sämre kunskap om ISA-standarderna 310 och 330 anser att en bra och grundlig kännedom om kunden påverka revisionskvaliteten mindre än de revisorerna med bättre kännedom om de ovannämnda standarderna. Medelvärdet för de med sämre kunskap var 5,82 ($sd=1,29$), medan de med bättre kunskap svarade med ett medelvärde på 6,50 ($sd=0,92$). Detta syns också i Mann-Whitneys U test där svaren fick ett p-värde på 0,004.

Till följande analyserades revisorernas svar på den andra frågan angående revisionskvalité, alltså *I hur stor grad upplever Ni att tidigare erfarenhet om kundföretagets bransch har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?* Svaren på denna fråga presenteras i tabell 2.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Tidigare erfarenhet om bransch påverkar på kvali	6,06	6,07	6,07	5,96	5,55	6,24
Std.Dev.	1,42	1,13	1,42	1,14	1,39	1,05
Mann-Whitney U test	0,310		0,744		0,024	

Tabell 2 - Svarsfördelning på fråga 9

På denna fråga svarade revisorer med mindre än 10 års revisionserfarenhet att de anser att en bra kännedom om kundföretagets bransch påverkar revisionskvaliteten mycket (6,06 på Likert-skalan, $sd=1,42$). Revisorer med över 10 års erfarenhet är av samma åsikt med ett medelvärde på 6,07 ($sd=1,13$). Som man ser är skillnaderna mellan grupperna minimala som Mann-Whitneys U test stöder med ett p-värde på 0,310. När man jämför dessa resultat med samma grupps svar på den första frågan i enkätens denna del ser man att medelvärden för svaren har sjunkit. Detta kan tolkas som att revisorerna, oavsett deras revisionserfarenhet, anser att bra kännedom om kunden har en större påverkan på revisionskvaliteten än en bra kännedom av kundens bransch.

När man analyserar svaren delade enligt den andra bakgrundsvariabeln, position i företaget, kan man se att revisorer i lägre position i revisionsföretagen har ungefär samma åsikter av kvalitetspåverkan som revisorer med mindre än 10 års erfarenhet ($m=6,07$, $sd=1,42$). Vad som är intressant är att revisorer i högre position har ett medelvärde på 5,96 ($sd=1,14$). Detta betyder att revisorerna i lägre position anser en bra kunskap om

kundföretagets bransch påverka kvalitén mera än deras kollegor i högre position. Skillnaden är dock inte signifikant ($p=0,744$).

Till sist analyserades svaren delade enligt revisorernas kännedom om ISA 315- och 330-standarderna. I tabell 2 kan man se att revisorerna med sämre kunskap om standarderna har svarat med ett medelvärde på 5,55 ($sd=1,39$) medan den andra gruppens svar har ett medelvärde på 6,24 ($sd=1,05$). Skillnaden mellan dessa svar är enligt Mann-Whitneys U test signifikant, med ett p-värde på 0,024. När man jämför dessa svar med svaren på den första frågan kan man se att medelvärde i båda revisionsgrupperna har sjunkit med ungefär 0,27. Detta är i linje med jämförelsen av svaren delades enligt de två andra bakgrundsvariablerna, alltså att en bra kännedom av kunden har en starkare kvalitetspåverkande effekt jämfört med bra kännedom om kundens bransch. Dock uppskattar revisorerna att båda har en kvalitetspåverkande effekt eftersom svaren ligger nära Likert-skalans svarsalternativ 6 och 7 som stod för ”mycket” och ”särdeles mycket”.

6.4.2. Längden på revisionsuppdraget

Tidigare utförda studier har också bevisat att längden på revisionsuppdraget påverkar kvalitén på revisionen. För att undersöka hurdana åsikter revisorerna har om detta fick de i enkäten svara på följande fråga; *Upplever Ni att revisionens kvalitet förbättras i längre kundförhållanden när kännedomen om kunden ökar?* Frågan skulle besvaras på den 7 gradiga Likert-skalen och resultaten på frågan delat enligt bakgrundsvariablerna presenteras i tabell 3.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Revisionskvalitén förbättras i längre kundförhållanden	6,47	6,24	6,53	6,23	6,24	6,32
Std.Dev.	0,84	1,16	0,84	1,16	0,87	1,16
Mann-Whitney U test	0,985		0,985		0,373	

Tabell 3 - Svartsfördelning på fråga 10

Som vanligt började analysen med att dela revisorerna enligt den första bakgrundsvariabeln, revisionserfarenhet. Av tabellen framgår att revisorer med mindre än 10 års erfarenhet anser att längden på kundförhållanden har en stark positiv påverkan på revisionskvalitén, med ett medelvärde på 6,47 på den 7 gradiga Likert-skalen

($sd=0,84$). Revisorer med över 10 års erfarenhet är av ungefär samma åsikt med ett medelvärde på 6,24 ($sd=1,16$). Enligt Mann-Whitneys U test är skillnaderna mellan gruppernas svar inte signifikanta ($p=0,985$).

När svaren fördelades enligt den andra bakgrundsvariabelns, var skillnaderna inte stora. Revisorerna i lägre position i revisionsföretagen svarade med ett medelvärde på 6,53 ($sd=0,84$) medan resterande gruppen svarade med ett medelvärde på 6,23 ($sd=1,16$). P-värdet för svaren är 0,985. Intressant är att revisorerna med mindre erfarenhet och i lägre position anser att kundförhållandets längd påverkat starkare revisionskvaliteten jämfört med de med över 10 års erfarenhet och i högre position.

Då svaren delades enligt den sista bakgrundsvariabeln framkom det att revisorer med sämre kunskap om ISA anser längden på kundförhållandet påverka kvalitén positivt ($m=6,24$, $sd=0,87$) men dock inte lika starkt som enligt revisorer med bättre kunskap om ISA ($m=6,32$, $sd=1,16$). Detta är i linje med resultaten som har framkommit tidigare i analysen, dvs att de med bättre kännedom av ISA anser att kunskapen om kunden påverkar revisionskvalitén i högre grad än enligt de revisorer med sämre kännedom av ISA. När Mann-Whitneys U test utfördes, framkom det dock inga signifikanta skillnader ($p=0,373$).

6.4.3. Bristande kund- eller branschkännedom

I intervjun med en planerare (bilaga 1) kom det fram att en revisor som inte är insatt i kundens verksamhet och principer för till exempel produktifiering lätt kan förbise och missa viktiga detaljer samt rentav brister och direkta felaktigheter i det granskade materialet. Enligt planeraren är det också lätt att missleda en revisor som inte känner till verksamhetens grundstenar eller inte har förberett sig på granskningsobjektets verksamhet. Hen påpekar också att det är frustrerande för den som från företagets sida bistår granskningen om man är tvungen att förklara från grunderna produkternas sammansättning och hur de olika kostnadsgrupperna, samt tids- och resursanvändningen påverkar prissättningen. I dylika fall är det också lätt att utelämna eller försköna sådana uppgifter som man inte vill att skall komma till verksamhetsgranskarens kännedom.

Utifrån denna intervju formades följande två frågor; *I vilken mån har Ni godkänt en kunds förklaring/redogörelse som Ni inte varit helt övertygad om p.g.a. bristande kund- eller branschkunedom?* och *I vilken grad har bristande kunskap om kunden lett till att Ni har utfört en kontroll mera ytligt?*

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Negativ inverkan- klientens förklaring	2,92	2,56	2,82	2,64	3,03	2,47
Std.Dev.	1,33	1,07	1,38	1,04	1,31	1,03
Mann-Whitney U test	0,198		0,489		0,066	
Negativ inverkan - ytlig kontroll	3,40	2,63	3,47	2,57	3,09	2,58
Std.Dev.	1,80	1,21	1,83	1,17	1,70	1,26
Mann-Whitney U test	0,499		0,450		0,330	

Tabell 4 - Svarsfördelning på fråga 11 och 12

Ur tabellen ser man att svaren är otroligt jämna mellan de olika grupperna och detta syns också i Mann-Whitneys U test där inga statistiskt signifikanta skillnader framkom mellan grupperna.

Revisorer med mindre än 10 års erfarenhet svarade på den fjärde frågan i denna del av enkäten med ett medelvärde på 2,92 ($sd=1,33$) och revisorer med över 10 års erfarenhet med ett medelvärde på 2,56 ($sd=1,07$). Samma linje följer svaren när dessa fördelades enligt den andra bakgrundsvariabeln. Medelvärdet för revisorer i lägre position var 2,82 ($sd=1,38$) och för revisorer i högre position 2,64 ($sd=1,04$). När svaren fördelades enligt den sista bakgrundsvariabeln blev medelvärden för revisorer med sämre kunskap om ISA 3,03 ($sd=1,31$) och för revisorer med bättre kunskap 2,47 ($sd=1,03$). Alla dessa svar är nära Likert-skalans tredje svarsalternativ som alltså stod för ”en aning”. Detta betyder alltså att alla revisorer har nån gång godkänt en kunds förklaring/redogörelse som de inte varit helt övertygad om p.g.a. bristande kund- eller branschkunedom. Medelvärden för revisorer med mindre erfarenhet, i lägre position och sämre kunskap om ISA medgav att detta har hänt en aning oftare jämfört med resterande gruppen. Skillnaden är dock inte signifikant.

Till följande analyserades svaren på frågan; *I vilken grad har bristande kunskap om kunden lett till att Ni har utfört en kontroll mera ytligt?* Svarsfördelningen på denna fråga var inte lika jämnfördelad som i föregående fråga, men ändå uppkom det inga statistiskt

signifikanta skillnader mellan gruppernas svar i Mann-Whitneys U testet. Revisorer med mindre än 10 års revisionserfarenhet svarade på frågan med ett medelvärde på 3,40 ($sd=1,80$), medan revisorer med över 10 års erfarenhet hade ett medelvärde på 2,63 ($sd=1,21$). Medelvärdet för revisorer i lägre position var 3,47 ($sd=1,83$) och för revisorer i högre position 2,57 ($sd=1,17$). Till sist fördelades svaren enligt den sista bakgrundsvariabeln, och det framkom att revisorer med sämre kännedom av ISA standarderna hade ett medelvärde på 3,09 ($sd=1,70$) och revisorer med bättre kännedom ett medelvärde på 2,58 ($sd=1,26$). Dessa svar kan tolkas som att revisorer med mindre erfarenhet, i lägre position och med sämre kännedom om ISA oftare har utfört en kontroll mer ytligt pga. bristande kunskap om kunden jämfört med deras kollegor med längre erfarenhet.

6.4.4. Öppna frågorna

I enkätens fjärde del ställdes också två öppna frågor där revisorerna hade möjlighet att berätta på vilka andra sätt de upplever att kännedomen om både kundföretaget och kundföretagets bransch påverkat kvalitén på revisionen i nya och gamla uppdrag.

Saker som uppkom angående nya kundförhållanden var att det är lättare att identifiera risker och rikta mera resurser till dessa, samt koncentrera sig på saker som är viktiga och väsentliga då man har en bättre kunskap om kunden. Det nämndes också att arbetet blir mer effektivt när man vet hur kunden fungerar och man genast kan börja med revideringen. Det är också lättare att hitta fel då man bättre vet hur saker skall gå till. En associate nämnde också att hen har märkt att det är lättare att revidera sådana kunder som man känner bättre och vars bransch man är bekant med. En bra kunskap om kunden är inte endast bra för revisionskvalitén, utan enligt en partner är det också viktigt för kunden och möjliggör att man kan ge mervärde åt kunden. En partner menade också att det är betydligt mycket lättare att välja om det lönar sig att ta emot en ny kund då man känner kunden och kundens bransch. Till sist framkom en viktig poäng: kunskap om kunden gör granskningen lättare men det får inte påverka revisionskvalitén. Om man inte har tillräckligt med kunskap måste denna införskaffas.

I frågan angående gamla kunder framkom följande saker; granskningen effektivitet ökar när kännedomen om kundens processer ökar och då kan granskningen ännu bättre riktas till enskilda risker. Det framkom också att man kan gå mera djupgående diskussioner med kunden då branschen är bekant.

6.4.5. Sammanfattning

Enkätens fjärde del innehöll frågor om hur kännedomen om kundföretaget och branschen påverkar kvalitén på revisionen enligt revisorernas uppfattning. Denna del innehöll 7 frågor var av 5 skulle besvaras enligt Likert-skalan och 2 av frågorna var öppna frågor där respondenten med egna ord fick berätta hur de anser att kännedomen om både kundföretaget och kundföretagets bransch påverkar kvalitén på revisionen.

Som det av flera tidigare utförda studier har bevisats, kan bra kännedom om kunden och branschspecialisering påverka revisionskvalitén positivt. Detta frågades av revisorerna och svaren var entydiga. Medelvärdet angående bra kännedom om både kunden och kundens bransch låg omkring 6 på Likert-skalan vilket tyder på att revisorerna anser att bra kännedom påverkar kvalitén mycket. Största skillnaderna uppkom när svaren delades enligt bakgrundsvariabelns kännedom om ISA då medelvärdet för de med sämre kännedom var omkring 5,70 medan medelvärdet för de med bra kännedom var 6,40.

Tidigare studier har också bevisat att längden på revisionsuppdragen påverkar revisionskvalitén positivt. Revisorerna i denna studie var av samma åsikt då medelvärdet på frågan var omkring 6,30. När man studerat standardavvikelseerna såg man att de var lägre än vanligt i denna studie som tyder på att revisorerna har varit långt av samma åsikt om detta.

I början av denna studie utfördes en intervju med en planerare där det framkom att revisorer med sämre kännedom om kunden lättare kan vilseledas och troligen lättare godkänner klientens förklaringar och utför kontrollerna mera ytligt. Revisorerna i denna studie var inte helt av samma åsikt. Medelvärden på frågan angående klientens förklaringar var runt 2,8. Största skillnaderna mellan svaren uppkom då svaren delades enligt bakgrundsvariabeln "kännedom om ISA" då de med sämre kännedom hade

medelvärde 3,03 och de med bättre 2,47. När revisorerna frågades om de utfört en kontroll mera ytligt då de haft en sämre kännedom om kunden var skillnaderna mellan svaren mycket större. Revisorer med mindre erfarenhet, i lägre position och med sämre kännedom av ISA hade medelvärdet runt 3,3 medan resterande gruppens medelvärde var runt 2,6.

6.5. Begränsande faktorer

Som flera studier har bevisat förekommer tidsbudgetering i revisionsbranschen, vilket leder till att revisorerna är tvungna att göra val mellan att använda för mycket tid i revisionen eller minska på revisionens kvalitet (Pierce & Sweeney, 2004; Otley & Pierce, 1996). På grund av denna tidspress har revisorerna möjligen inte tid att skaffa sig en tillräckligt bra kännedom om kunden.

För att studera detta ombads revisorerna uppge om de anser att de har tillräckligt med tid för att bekanta sig med nya kunder samt att upprätthålla sin kunskap om kunderna och deras verksamhetsbranscher. Svarsfördelningen fördelat enligt alla tre bakgrundsvariablerna presenteras i tabell 5.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Tillräckligt med tid att samla/upphålla kunskap?	3,54	4,83	3,28	4,97	4,03	4,66
Std.Dev.	1,46	1,36	1,30	1,36	1,51	1,44
Mann-Whitney U test	0,001		0,000		0,064	

Tabell 5 - Svarsfördelning på fråga 15

Som det framgår ur tabellen är medelvärdet för revisorer med mindre än 10 års erfarenhet 3,54 på Likert-skalan vilket blir mellan svarsalternativen ”en aning” och ”måttligt”. Motsvarande svar för revisorer med över 10 års erfarenhet är 4,83 vilket på Likert-skalan är nära svarsalternativet 5 vilket stod för ”rätt så mycket”. Om man analyserar resultatet av Mann-Whitneys U test ser man att svaren mellan dessa två grupper är statistiskt signifikant ($p=0,001$). När dessa jämförs med svaren delade enligt den andra bakgrundsvariabeln är skillnaden inte stor. Revisorer i lägre position i revisionsföretagen

svarade med ett medelvärde på 3,28 medan revisorer i högre position angav ett medelvärde på 4,97. Skillnaden mellan dessa var också signifikant med ett p-värde på 0,000. Dessa resultat tyder på att revisorer med mindre revisionserfarenhet och i lägre position känner att de kanske inte har tillräckligt med tid att bekanta sig med nya kunder, medan revisorer med över 10 års erfarenhet och i högre position känner att tid inte är en begränsande faktor i skaffandet av kunskap av kunden. När svaren fördelades enligt den tredje bakgrundsvariabeln jämnade sig svarsfördelningen och ingen signifikant skillnad uppstod ($p=0,064$). Här blev medelvärdet för revisorer med sämre kännedom om ISA 4,03 och för revisorer med bättre kännedom 4,66.

Andra begränsande faktorer som nämnts i tidigare utförda studier är revisorernas egna motivation och användningen av olika check-listor (Brännström & Forsberg, 2009). för att undersöka detta ombads revisorer uppge hur viktigt de anser det vara att skaffa en god kännedom om kunden samt att upprätthålla denna. Denna fråga användes för att utvärdera hur motiverade revisorerna är att skaffa kunskap om kunden och upprätthålla denna kunskap. Svarsfördelningen fördelat enligt alla tre bakgrundsvariablerna presenteras i tabell 6.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Hur viktigt är en bra kunskap om kunden?	6,27	6,37	6,19	6,36	5,88	6,63
Std.Dev.	0,95	0,83	0,91	0,86	0,99	0,59
Mann-Whitney U test	0,390		0,299		0,000	

Tabell 6 - Svarsfördelning på fråga 16

Som det framgår ur tabellen, är revisorerna långt av samma åsikt om detta. Revisorer med mindre än 10 års erfarenhet svarade med medelvärdet 6,27 och revisorer med över 10 års erfarenhet med medelvärdet 6,37, vilket på Likert-skalan står för ”mycket” viktigt. När svaren ordnades enligt den andra bakgrundsvariabeln blev skillnaden inte stor. Medelvärdet för revisorerna i lägre position var 6,19 och för revisorer i högre position 6,39. Inga statistiskt signifikanta skillnader uppstod ($p=0,390$ och $p=0,299$). Även om svaren mellan dessa två grupper var jämna uppstod det en signifikant skillnad ($p=0,000$) då svaren grupperades enligt den tredje bakgrundsvariabeln, kännedom om ISA. Revisorer med sämre kännedom svarade med medelvärdet 5,88 medan revisorer med

bättre kännedom svarade med medelvärdet 6,63. Dessa varierande resultat kan inte heller förklaras med standardavvikelseerna som i denna fråga var mindre än normala i denna studie.

Den tredje frågan i enkätens denna del var följande; *Upplever ni att de dataprogram ni använder och till dem hörande check-listor minskar på betydelsen att införskaffa information och att upprätthålla denna?* Svarsfördelningen på denna fråga presenteras i tabell 7.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Check-listor minskar på betydelsen att införskaffa information	3,89	4,20	4,15	4,23	3,85	4,21
Std.Dev.	1,44	1,63	1,45	1,62	1,42	1,66
Mann-Whitney U test	0,247		0,212		0,276	

Tabell 7 - Svarsfördelning på fråga 17

Revisorer med mindre än 10 års erfarenhet anser att check-listor minskar på betydelsen att införskaffa information en aning ($m=3,89$). Revisorernas med över 10 års erfarenhet medelvärde är en aning högre ($m=4,20$) men inte ändå statistiskt signifikant ($p=0,247$). Resultaten blir inte heller mycket olika då svaren grupperas enligt den andra bakgrundsvariabeln, position i revisionsföretaget. Då är medelvärdet för revisorer i lägre position 4,15 och för revisorer i högre position 4,23. Skillnaderna i denna jämförelsen är inte heller signifikanta ($p=0,212$). Som det i denna studie har framkommit, brukar största skillnaderna uppstå då svaren grupperas enligt den tredje bakgrundsvariabeln, kännedom om ISA, men denna fråga är ett undantag. Medelvärdet för revisorer med sämre kännedom är 3,85 och för revisorer med bättre kännedom 4,21, vilket är långt lika som när svaren grupperades enligt den första bakgrundsvariabeln. När man ser närmare på resultaten kan man dock se att standardavvikelseerna i denna fråga är mycket större än det normala i denna studie, vilket tyder på att respondenterna har haft mycket skilda åsikter om denna fråga.

En sista begränsande faktor som behandlades i tidigare studier, är fördelning av kunder till revisorerna enligt bransch. Som tidigare studier har bevisat, ökar revisionskvaliteten då revisorerna specialiserar sig på en bransch. Om revisorn har kunder från flera olika branscher minskar möjligheterna att skaffa sig en djup förståelse om varje enskild bransch

och därför kan också detta ses som en möjlig begränsande faktor. Den fjärde och sista frågan i denna del före den öppna frågan handlade om hur kunderna fördelas åt revisorerna i revisionsbyråerna i Finland. I denna fråga ombads revisorerna ange ifall de upplever att man inom deras revisionsföretag strävar till att fördela kunderna till revisorerna branschmässigt. Svarsfördelningen på denna fråga presenteras i tabell 8.

	Mindre än 10 år	Över 10 år	Lägre position	Högre position	Dålig kännedom	Bra kännedom
N	30	41	30	41	33	38
Fördelas kunderna till revisorerna branschmässigt?	4,23	4,59	4,44	4,46	4,33	4,39
Std.Dev.	2,02	1,63	1,91	1,73	1,81	1,82
Mann-Whitney U test	0,270		0,387		0,763	

Tabell 8 - Svartsfördelning på fråga 18

Ur tabellen framgår att revisionsföretagen strävar efter att fördela kunderna åt revisorerna enligt bransch. Medelvärden för alla tre bakgrundsvariablerna ligger mellan 4,23 och 4,59 och inga statistisk signifikanta skillnader uppstod i grupperna. Dock när man ser närmare på standardavvikelserna kan man se att värdena är rätt så höga vilket tyder på att svaren har varit mycket olika bland revisorerna. Detta kan tänkas härstamma från det faktum att det i studien deltog revisorer från flera olika revisionsbyråer runt om i Finland och att mindre revisionsföretag inte kanske har möjligheter att fördela kunderna på samma sätt som större företag.

6.5.1. Öppna frågan

Till sist ombads respondenterna i en öppen fråga uppge övriga faktorer som påverkar insamlandet av uppgifter eller ge övriga kommentarer angående ämnet. En manager och tre senior managers svarade på denna frågan. En kommenterade att de kunder och branscher som man redan färdigt är intresserad av ökar motivationen att öka på kunskapen och lära sig nytt om kunden och branschen. En kommenterade frågan angående tid och påpekade att budgeten är mindre för små kunder vilket gör att det inte är möjligt att använda alltför mycket tid på att skaffa kunskap om kunden. En intressant kommentar kom angående branschspecialiseringen. Denna revisorn kommenterade att det kanske inte är så bra att ha kunder endast inom en bransch eftersom man då inte vet hur saker fungerar

på andra sidan. Hen menade att en bra revisor måste ha en grundkunskap i flera olika branscher. Sista kommentaren som kom var att även om det finns färdiga check-listor, måste de uppdateras för varje kund skilt, vilket innebär att man måste ha en någorlunda bra grundkunskap om kunden.

6.5.2. Sammanfattning

I enkätens sista del samlades frågor som användes för att studera vilka olika faktorer möjligen begränsar revisorernas möjlighet att samla kunskap om kunden och kundens bransch. Denna del bestod av fyra frågor och behandlade följande fyra begränsande faktorer; tid, motivation, färdiga check-listor och hur kunderna fördelas åt revisorerna inom revisionsföretaget. Också i denna del hade respondenterna möjlighet i en öppen fråga kommentera ämnet samt nämna eventuella andra begränsande faktorer.

Som Pierce och Sweeney (2004) nämner, är tid något som revisorerna inte alltid har så mycket av och flera studier har visat att tidsbrist kan leda till minskad revisionskvalité. I denna studie ombads revisorerna uppge i hur stor grad de anser ha tillräckligt med tid att skaffa sig en tillräckligt bra kunskap om kunden. Resultaten tyder på att revisorer med mindre revisionserfarenhet och i lägre position känner att de kanske inte har tillräckligt med tid att bekanta sig med nya kunder, medan revisorer men över 10 års erfarenhet och i högre position känner att tid inte är en begränsande faktor i skaffandet av kunskap om kunden. När svaren fördelades enligt den tredje bakgrundsvariabeln utjämnade sig svarsfördelningen och ingen signifikant skillnad uppstod ($p= 0,064$). I den öppna frågan framkom också att kunden storlek och revisionsarvode påverkar hur mycket tid som kan användas på skaffandet av kunskap.

Till nästa studerades ifall revisorernas motivation är en begränsande faktor vid skaffandet av kunskap. För att studera detta ombads revisorerna uppge hur viktigt de anser att skaffandet av kunskap är. I denna del var resultaten väldigt jämna bland alla respondenterna oavsett deras erfarenhet, position eller kännedom om ISA. Medelvärdet för svaren var bland 6 på Likert-skalan, vilket stod för ”mycket”. Revisorerna anser alltså att skaffandet av kunskap är viktigt vilket kan tolkas som att de är motiverade att skaffa

sig en tillräckligt bra kunskap om kunden. I öppna frågan kom fram att bra motivation påverkar revisionen positivt.

Den tredje begränsande faktorn var färdiga check-listor som används i revideringen för att lättare se till att allt blir granskat. Också i denna fråga var medelvärden jämna oavsett bakgrundsvariabeln, runt 4 på Likert-skalan vilket stod för måttligt. Man kan dock när man ser närmare på resultaten se att standardavvikelseerna i denna fråga är mycket större än det normala i denna studie, vilket tyder på att respondenterna har varit av mycket skilda åsikter angående denna fråga.

Till sist studerades ifall revisionsbyråerna fördelar kunderna åt revisorerna enligt bransch. Av resultaten framgick att revisionsföretagen strävar efter att fördela kunderna åt revisorerna enligt bransch. Standardavvikelseerna i denna fråga var dock en aning högre än normalt vilket kan tänkas härstamma från det faktum att det i studien deltog revisorer från flera olika revisionsbyråer runt om i Finland och att mindre revisionsföretag inte kanske har möjligheter att fördela kunderna på samma sätt som större företag.

7 ANALYS OCH SLUTSATSER

I detta kapitel sammanställs de resultat som framkommit i undersökningen och under rubriken *Kommentarer* diskuteras orsakerna till valet av ämnet samt kommentarer som erhållits under forskningen. Till sist analyseras undersökningens validitet, reliabilitet och generaliserbarhet samt ges förslag på fortsatt forskning.

7.1. Analys

I flera undersökningar utförda runt om i världen har det framkommit att kännedom om kunden har en positiv inverkan på revisionskvaliteten. Lowensohn, Johnson, Elder och Davies (2007) påpekar att specialisering inom revision bygger på utbildning och praktisk erfarenhet av revision inom en viss bransch. Forskning tyder också på att revisorer med utbildning eller erfarenhet inom specialområden klarar sig bättre jämfört med revisorer utan denna kunskap. Dessutom har det framkommit att en bättre kännedom om kundens verksamhet har en positiv effekt på revisorns förmåga att upptäcka problem och fel i bokslutet och ge korrekta fortlevnadsvarningar till företag i finansiellt dålig ställning (De Angelo, 1981; Ruiz-Barbadillo m.fl., 2004).

Syftet med denna avhandling var att undersöka hur revisorerna erhåller kunskap om kunden och kundens bransch i nya uppdrag samt om dessa skiljer sig från informationskällorna som används då kunden och branschen redan är bekant för revisorn. Vidare studerades hurdan effekt revisorerna anser att en bra kunskap och kännedom om kunden har på revisionskvaliteten samt om det finns några begränsande faktorer som begränsar revisorernas möjlighet att erhålla tillräcklig kunskap om kunden. Undersökningen utfördes som en enkätundersökning och omfattade revisorer från flera olika revisionsbyråer med olika långa revisionserfarenheter. Enkäten skickades till totalt 649 revisorer och 71 svar erhöles, vilket gav ett svarsprocent på 11%.

I undersökningen framkom flera intressanta resultat som till nästa sammanställs enligt de fyra temorna som användes i undersökningen; informationskällor som används i nya kunduppdrag, källor som används då kunden och branschen redan är bekant, kundkännedomens påverkan på revisionskvaliteten samt möjliga begränsande faktorer.

7.1.1. Införskaffandet av kunskap

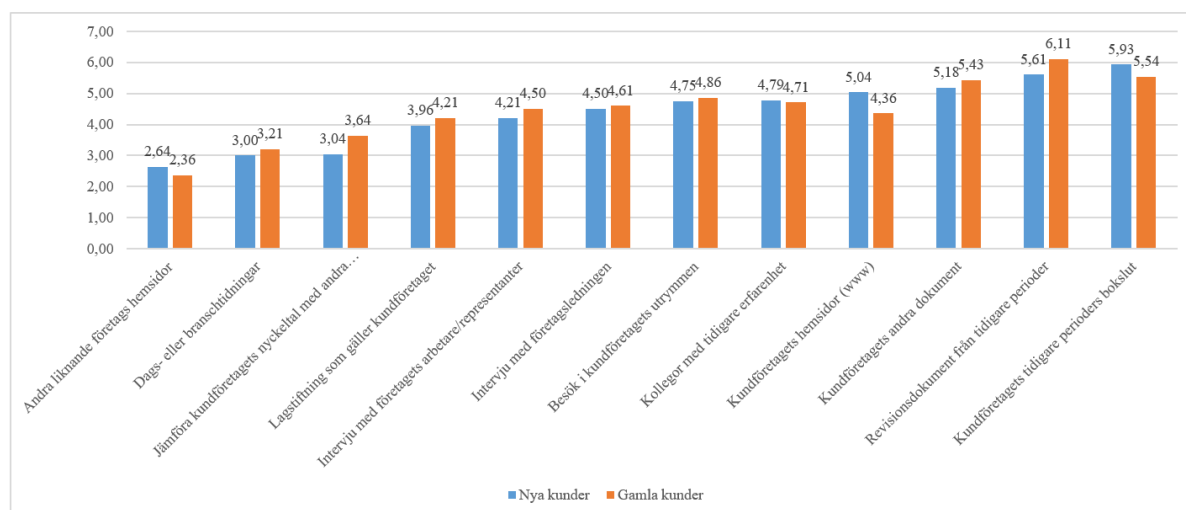
I studiens första del undersöktes alltså skillnaderna mellan revisorer i deras sätt att samla information om kunderna och kundernas bransch då det är frågan om en ny kund som man inte arbetat med förut. Analysen utfördes i tre delar, dvs svaren fördelades enligt de tre bakgrundsvariablerna, revisionserfarenhet, position i företaget och kännedom av ISA. Skillnaderna mellan svaren var minimala då de delades enligt de två första bakgrundsvariablerna. De mest använda källorna i båda grupper var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument, övriga dokument företaget ger ut, kundföretagets hemsidor samt intervju med företagsledningen. Största skillnaden här var att trainees och de med minde än 1 års erfarenhet använde intervju med företagsledningen som informationskälla ytterst sällan jämfört med revisorer i högre position och med längre erfarenhet. Källor som inte används lika mycket var andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar. När man jämför dessa resultat med resultaten Granberg och Höglund (2011) fick i sin studie, uppkom det några skillnader. I Granbergs och Höglunds studie var den mest använda källan intervju med företagsledningen medan denna informationskälla kom i denna studie på plats sju (figur 11). Andra populära källor i Granbergs och Höglunds studie var mediekällor som internet och tidningar. I denna studie rankades företagets hemsidor på andra plats som är i linje med Granbergs och Höglunds studie, medan tidningar var den näst sist använda mediekällan bland revisorer i denna studie. Till sist nämnde revisorerna i Granbergs och Höglunds studie att kollegor och jämförandet av nyckeltal är bra källor för att skaffa kunskap om kunden. Revisorerna i denna studie rankade kollegor på femte platsen medan användningen av nyckeltal var på tredje sista platsen. Orsaken till att resultaten i denna studie skiljer sig från resultaten Granberg och Höglund fick beror troligen på att revisorerna i deras studie alla hade längre revisionserfarenhet och befann sig i en högre position i revisionsorganisationen, medan närmare 25% av respondenterna i denna undersökning befann sig i en lägre position och hade mindre revisionserfarenhet. Dessutom var antalet revisorer som deltog i deras studie mycket mindre än antalet revisorer i denna studie vilket kan påverka resultaten.

När svaren i denna undersökning delades enligt den tredje bakgrundsvariabeln rangordnades informationskällorna i långt samma ordning som i de två andra grupperna men skillnaderna mellan revisorer med sämre kännedom och de med bättre kännedom

om ISA var större. De med sämre kännedom använde nästan varje informationskälla i medeltal mindre än revisorerna med bättre kännedom om ISA.

När det analyserades vilka informationskällor revisorerna använder då kunden och branschen redan är bekant framkom det att informationskällorna är långt lika som då när det är fråga om en ny kund. Skillnaderna mellan svaren var ytterst små när svaren delades enligt erfarenhet och enligt position i företaget. De mest använda källorna i båda grupperna var tidigare perioders bokslut och tidigare perioders revisionsdokument, andra dokument företaget ger ut och intervju med företagsledningen. Källor som inte används lika mycket är andra liknande företags hemsidor samt olika dags- och branschtidningar. Också här var skillnaderna mycket större då svaren delades enligt bakgrundsvariabeln kännedom om ISA och resultaten var samma som nämndes ovan.

Orsaken till att svaren var långt lika då de delades enligt bakgrundsvariablerna revisionserfarenhet och position i företaget beror troligen på att populationerna i dessa inte skiljer sig mycket åt. Det vanliga i de flesta revisionsbyråerna är att ju mera erfarenhet man har, i desto högre position befinner man sig. Den tredje bakgrundsvariabeln kännedom om ISA är dock inte lika starkt kopplad till varken erfarenhet eller position och därför uppkom det större skillnader i denna grupp. I figur 11 kan man ännu se medelvärden för användningen av olika källor för hela populationen.



Figur 11 - Jämförelse av informationskällor i nya och gamla kunduppdrag

7.1.2. Kännedomens påverkan på revisionskvalitén

Enkätens fjärde del innehöll frågor om hur kännedomen om kundföretaget och branschen påverkar kvalitén på revisionen enligt revisorernas uppfattning. Som det av flera tidigare utförda studier har visats, kan bra kännedom om kunden och branschspecialisering påverka revisionskvalitén positivt. Detta frågades av revisorerna och svaren var entydiga och i linje med tidigare utförd forskning. Medelvärdet angående bra kännedom om både kunden och kundens bransch låg omkring 6 på Likert-skalan, vilket tyder på att revisorerna anser att bra kännedom om kunden och branschen påverkar kvalitén mycket. I denna fråga uppkom det inga större skillnader mellan revisorerna. Alla från trainees till partners var av samma åsikt.

Tidigare studier har också visat att längden på revisionsuppdragen påverkar revisionskvalitén. När en revisor jobbar en längre tid med samma kund är det oundvikligt att revisorn får en grundlig kunskap om denna kund. Längre revisionsuppdrag kan ha positiva effekter på revisionskvalitén och öka på revisorernas kompetens då revisorns kunds specifika kunskaper ökar under åren. Detta gör det möjligt för revisorerna att förbättra kvalitén på granskningen men det kan också minska på revisorns självständighet i den meningen att en lång revisor-kundrelation kan göra revisorn ekonomiskt beroende av kunden. Dessutom kan relationen mellan revisorn och kunden bli för nära vilket kan ha en negativ effekt på kvalitén (Johnson m.fl., 2002; Mansi m.fl., 2004). Revisorerna i denna undersökning ombads uppge i hur stor grad de upplever att revisionens kvalitet förbättras i längre kundförhållanden då kännedomen om kunden ökar. Svartsfördelningen på denna fråga var väldigt jämn och medelvärdet på frågans svar var omkring 6,30 på Likert-skalan.

I början av denna studie utfördes en pilotintervju med en planerare på ett sjukhus och i intervjun framkom att enligt planeraren kan revisorer med sämre kännedom om kunden lättare vilseledas och troligen lättare godkänner klientens en aning bristfälliga förklaringar och utför kontrollerna mera ytligt. Tidigare forskning har också bevisat att kvalitetshotande beteende inte är ovanligt bland revisorer. I Willet och Pages (1996) undersökning medgav 78 av de totala 112 revisorer som deltog i undersökningen i England att de i något skede av deras revisionsverksamhet hade utfört procedurer som kan ses som kvalitetshotande beteende. Liknande resultat kom också Otley och Pierce

fram till då de undersökte situationen i Irland. I deras studie medgav 156 revisorer av de totala 260 att de medvetet har minskat på kvalitén av den utförda granskningen.

Resultaten i denna studie är i linje med tidigare utförd forskning. När revisorerna i denna studie ombads uppge i vilken mån de har godkänt en kunds förklaring/redogörelse som de inte varit helt övertygad om p.g.a. bristande kund- eller branschkännedom var medelvärdet på frågan runt 2,8 på Likert-skalan. Detta betyder att revisorerna som deltog i denna undersökning någon gång har utfört kvalitetshotande beteende. Skillnaderna var inte stora mellan revisorer i olika position i revisionsföretaget och med olika långa revisionserfarenhet men när svaren grupperades enligt bakgrundsvariabeln *kännedom av ISA* uppkom det att de med sämre kännedom oftare har godkänt en kunds svaga förklarningar.

Till följande ombads revisorerna uppge i vilken grad bristande kunskap om kunden har lett till att de har utfört en kontroll mera ytligt. Skillnaderna på svaren angående denna fråga var mycket större. Revisorer med mindre erfarenhet, i lägre position och med sämre kännedom av ISA hade medelvärdet runt 3,3 på Likert-skalan medan den resterande gruppens medelvärde var runt 2,6. Dessa resultat är också i linje med tidigare forskning och bekräftar att en bra kännedom om kunden och kundens bransch verkligen påverkar kvalitén på revisionen.

7.1.3. Begränsande faktorer

I enkätens sista del samlades svar som användes för att studera vilka olika faktorer som möjligen begränsar revisorernas möjlighet att samla kunskap om kunden och kundens bransch. Först ombads revisorerna uppge i hur stor grad de anser sig ha tillräckligt med tid att skaffa sig en tillräckligt bra kunskap om kunden. Resultaten visade att revisorer med mindre revisionserfarenhet och i lägre position känner att de kanske inte har tillräckligt med tid att bekanta sig med nya kunder, medan revisorer men över 10 års erfarenhet och i högre position känner att tid inte är en begränsande faktor i skaffandet av kunskap om kunden. När svaren fördelades enligt den tredje bakgrundsvariabeln utjämnades svarsfördelningen och ingen signifikant skillnad uppstod. I den öppna frågan framkom också att kunden storlek och revisionsarvode påverkar hur mycket tid som kan

användas för skaffandet av kunskap. Dessa resultat är i linje med tidigare utförd forskning.

När det granskades ifall motivation är något som begränsar skaffandet av kunskap var revisorerna av samma åsikt. Medelvärde för svaren var bland 6 på Likert-skalan, vilket stod för ”mycket”. Revisorerna anser alltså att skaffandet av kunskap är viktigt vilket kan tolkas som att de är motiverade att skaffa sig en tillräckligt bra kunskap om kunden.

Den tredje begränsande faktorn som granskades var färdiga check-listor som används i revideringen för att lättare se till att allt blir granskat. Enligt Brännström och Forsberg (2009) har användningen av olika revisionsprogram med färdiga check-listor minskat på själva revideringen och de är oroad över att den ökade mängden dokumentation, för att inte säga överdokumentation i revisionsarbetet riskerar att ta över. Enligt dem vore det viktigt att revisorerna istället skulle fokusera sig på kundens verksamhet och dokumentera endast det viktiga och nödvändiga.

Här ombads revisorerna uppge ifall de upplever att de dataprogram som används och till dessa hörande check-listor minskar på betydelsen att införskaffa information och att upprätthålla denna. Också i denna fråga var medelvärdena jämna oavsett bakgrundsvariabeln, runt 4 på Likert-skalan, vilket stod för måttligt. Revisorerna anser alltså att dessa listor kan ha en påverkan angående viktigheten att lära känna kunden, vilket är i linje med Brännströms och Forsbergs (2009) artikel. Dock när man ser närmare på resultaten, kan man se att standardavvikelseerna i denna fråga är mycket större än det normala i denna studie, vilket tyder på att respondenterna har varit av mycket skilda åsikter angående denna fråga.

Till sist studerades ifall revisionsbyråerna fördelar kunderna åt revisorerna enligt bransch. De flesta större redovisningsföretag runt om i världen har organiserat sina revisionsfunktioner enligt olika branscher, dvs att revisorerna arbetar med kunder i samma bransch, vilket återspeglar en tro på att branschspecialisering leder till högre revisionskvalitet. Ur resultaten i denna studie kan man se att detta görs i de flesta revisionsbyråerna i Finland, eftersom svaren låg omkring 4,5 på Likert-skalan. Denna studies resultat kan dock påverkas av det faktum att flera av respondenterna jobbar i

mindre revisionsbyråer där det inte är möjligt att fördela kunderna till revisorerna enligt bransch på samma sätt som i större revisionsbyråer.

7.1.4. Slutsatser

Sammanfattningsvis kan sägas att revisorerna i Finland är motiverade att lära sig känna sina kunder och upprätthålla denna kunskap. Källor som revisorerna mest använder vid kunskapsskaffandet är kanske de mest traditionella, dvs tidigare perioders bokslut och andra liknande dokument samt revisionsdokument från tidigare perioder. Revisorer anser också att en bra kännedom om kunden har en positiv påverkan på revisionskvalitén och att det inte finns några begränsande faktorer som skulle ha en stor inverkan på skaffandet av kunskap om kunden.

7.2. Kommentarer

Idén till att skriva om detta ämne uppkom då jag av en bekant hörde hur revisionstiden är stressande för henne ifall revisionsteamet har bytts ut och de nya revisorerna inte har bekantat sig med verksamheten de skall granska. Då går en stor del av hennes tid till att berätta hur systemen fungerar inom företaget och hur t.ex. olika produkter prissätts. Dessutom jobbar jag själv inom revisionsbranschen och har märkt hur mycket lättare mitt arbete är då jag tar mig en stund och bekantar mig med kunden och den bransch där kunden fungerar.

Här vill jag också framföra att undersökningen blev positivt uppmärksammas och flera revisorer uttryckte sitt intresse för ämnet. Ett par revisorer bad också att få läsa min avhandling då den är färdig. Detta bevisar att jag valde ämnet rätt och att denna typs forskning behövs inom revisionsbranschen.

7.3. Validitet, generaliserbarhet och reliabilitet

Denna undersökning utfördes både som en kvantitativ undersökning med hjälp av en pilotintervju och med en enkät. På grund av att endast en person intervjuades och att enkäten endast fick 71 stycken svar, är tillförlitligheten av denna undersökning på den svagare sidan. Validiteten av studien är dock relativt hög, eftersom det som avsågs mäta stämde överens med mätvärdena. Innan datainsamlingen med enkäten började genomfördes en bred teorigenomgång och flera tidigare utförda studier med olika synvinklar till ämnet granskades och sålunda har all relevant teori om ämnet studerats och inkluderats. Dessutom användes inga sådana begrepp i enkäten som respondenterna skulle kunnat missförstå. Detta prövades innan enkäten skickades ut genom att fyra studeranden fick svara på enkäten. Detta ökar på validiteten av enkäten och denna studie. Även om allt detta gjordes måste man dock ta i beaktandet att någon av respondenterna kan ha missförstått frågorna. Detta skulle ha kunnat undvikas med en intervjuundersökning men detta skulle ha lett till ett mindre antal revisorer som skulle ha deltagit i undersökningen. Ämnet var också till en viss del känslig och då var enkäten ett bättre alternativ eftersom respondenterna hölls anonyma.

Undersökningens generaliserbarhet kan tänkas vara förhållandevis hög eftersom alla Big 4-byråer och flera mindre revisionsbyråer i Finland deltog i undersökningen. Detta medför att undersökningens resultat kan antas gälla alla revisorer i Finland. Vidare kom respondenterna i undersökningen från flera olika delar av Finland, vilket medför att resultaten gäller också utanför t.ex. huvudstadsregionen. Vad som minskar på generaliserbarheten är dock det faktum att antalet respondenter var relativt låg och att då svaren delades enligt de tre bakgrundsvariablerna var grupperna ännu mindre.

Studiens reliabilitet, alltså hur pålitliga resultaten är, kan också anses vara relativt hög. Enkäten utfördes som en dataenkät, vilket medförde en enkel datainsamling. Dessutom användes statistiska metoder som var passande till onormalfördelad data och metoden som användes är ofta använd i liknande fall. En stor faktor som tyder på att studiens reliabilitet är hög är att resultaten inte skiljer sig massor från tidigare utförda studier. Dessutom var bortfallen i studien minimal då alla har svarat på varje fråga, utom en del trainees som inte kunde svara på frågorna angående informationskällor i gamla kunduppdrag. Också gruppstorlekarna då svaren delades enligt de tre olika

bakgrundsvariablerna var mycket jämna vilket stärker studiens reliabilitet. En faktor vilket dock minskar på reliabiliteten är att standardavvikelsen i vissa frågor var relativt stor.

7.4. Förslag på fortsatt forskning

Då denna undersökning utfördes, framkom det flera saker som skulle kunna studeras inom revisionsbranschen. Då tidigare forskning inom ämnet undersöktes var det tydligt att det har utförts mera kvantitativ än kvalitativ forskning inom revisionsbranschen. Största delen av undersökningarna använder olika nyckeltal för att jämföra hur olika saker har påverkat t.ex. revisionskvalitén och mindre forskning har utförts där revisorerna själv kan utföra sina åsikter om olika ämnen. Det vore intressant att läsa mera om denna typs forskning inom revision. Vidare skulle till exempel kundernas åsikter om revisionskvalitetspåverkande faktorer forskas i.

En annan sak jag märkte då jag skrev denna avhandling var att det var svårt att hitta forskningsresultat gällande olika begränsande faktorer inom revisionsbranschen. Det vore intressant att läsa kvalitativ forskning också angående detta.

Dessutom skulle det vara intressant att utföra denna studie i en större skala i Finland, eftersom svarsprocenten i denna studie blev relativt låg. Det skulle vara intressant att se om resultaten ändrar då flera revisorer skulle ha tid att delta i undersökningen. Ett övrigt förslag till fortsatt forskning skulle vara att använda denna studies resultat som underlag och utföra en kvalitativ forskning i form av intervjuer.

KÄLLOR

Alenius, Anna-Ida & Elin Lundberg (2013) *Längden på revisionsuppdraget och revisionskvaliteten*. Umeå Universitet, examensarbete

Almutairi, Ali R., Kimberly A. Dunn & Terrance Skantz, (2009) *Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Issue: 7, pp.600-623

Arel, Barbara, Richard Brody & Kurt Pany (2006) *Findings on the effects of audit firm rotation on the audit process under varying strengths of corporate governance*. *Advances in Accounting*, 22, 1-27.

Baczynski, Kamil & Jackline Slivo (2013) *Har revisionsuppdragens längd någon påverkan på revisionskvaliteten?* Stockholms universitet, magisteruppstas

Ball, Fiona, Jonathan Tyler & Peter Wells (2015) *Is audit quality impacted by auditor relationships?* *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 11, pp. 166–181

Beattie, Vivien, Richard Brandt & Stella Fearnley (1999) *Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67-107.

Bhattacharjee, Anol (2012) *Social Science Research: Principles, Methods, and Practices*. Textbooks Collection. 3.

Broberg, Pernilla, Torbjörn Tagesson, Daniela Argento, Niclas Gyllengahm, Ola Mårtensson (2017), *Explaining the influence of time budgetpressure on audit quality in Sweden*, *Journal of Management and Governance*, 21(2), 331-350.
<https://doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>

Brännström, Dan (2014) *Nyckeln till kvalitet är att förstå verksamheten*. *Tidningen Balans*. Hämtad 29.10.2018 URL: <https://www.tidningenbalans.se/ledare/nyckeln-till-kvalitet-ar-att-forsta-verksamheten/>

Brännström, Dan & Svante Forsberg (2009) *Debatt: Stäng av datorn och börja revidera!* FAR online. Hämtad 9.4.2019 URL:
https://www.faronline.se/dokument/balans/2009/balans_nr_10_2009/balans_2009_n10_

a0002/?fbclid=IwAR2jtWrckvypRaauj7iNZcwvUhw2i5HbLftJwqMBmzFhV8CdZ55I
KL-88To

Carcello, Joseph V. & Albert L. Nagy (2004) *Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting*. Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No.5, 651-668

Carrington, Thomas (2014) *Revision*. Liber AB, Stockholm

Chen, Yangyang, Ferdinad A. Gul, Cameron Truong & Madhu Veeraraghavan (2016) *Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance*. Journal of Contemporary Accounting & Economics 12, 121–140

Comunale, C. L. & T. R. Sexton, 2005. *Mandatory auditor rotation and retention: impact on market share*. Managerial Auditing Journal, 20, 3, 235-248.

Dalen, Monica (2015) *Intervju som metod*. 2 uppl. Gleerups Utbildning Ab, Malmö

De Angelo, Linda E. (1981) *Auditor size and audit quality*. Journal of accounting and economics, 3 (1), 183-199

Djurfeldt, Göran, Rolf Larsson & Ola Stjärnhagen (2003) *Statistisk verktyglåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur

Duff, Angus (2004) *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland

Dunn, Kimberly A. & Brian W. Mayhew (2004) *Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality*. Review of Accounting Studies, 9, 35–58

Ejlertsson, Göran (2005) *Enkäten I praktiken – En handbok i enkätmetodik*, andra upplagan. Studentlitteratur, Lund

Emby, Graig & Ronald A. Davidson (1998) *The Effects of Engagement Factors on Auditor Independence: Canadian Evidence*. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 7(2), 163-179

Forsman, Madeleine & Kristin Wiström (2015) *Experter I revisionsprocessen – Hur upplever revisorn att revisionskvaliteten påverkas?* Examensarbete i företagsekonomi, Linköpings universitet.

- Francis, Jere R. (2004): *What do we know about audit quality?* The British Accounting Review, Vol. 36, s. 345–368.
- Ghauri, P. & Grønhaug, K. (2010) 4th ed. *Research methods in business studies*. Pearson Education Limited. Essex, England.
- Ghosh, Alope & Doocheol Moon (2005) *Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality*. The Accounting Review, Vol. 80 (2), pp. 585-612
- González-Díaz, Belén, Roberto García-Fernández & Antonio López-Díaz (2015) *Auditor tenure and audit quality in Spanish State-owned foundations*. Spanish Accounting Review, Vol. 18 (2) pp. 115-126
- Granberg, Lars & Linne Höglund (2011) *The auditors' way to acquire knowledge about a company's environment*. Kristianstad University, Master thesis
- HUS (2018) *Principerna för produktifiering och prissättning av vårdtjänster 2019*. Hämtad 4.10.2019. URL: <https://www.hus.fi/sv/om-hns/ekonomi/Prissattning/Sidor/default.aspx>
- International Auditing and Assurance Standard Board (2011) *Audit quality – an IAASB perspective*. IAASB CAG Agenda, Agenda Item F.1, Audit Quality Thought Piece
- Johnson, V. E., Khurana I. K. & Reynolds J. K. (2002) *Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports*. Contemporary Accounting Research Vol. 19 (4) pp. 637–660
- Knechel, W. Robert & Ann Vanstraelen (2007) *The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 26 (1), pp. 113-131
- Kommunallagen 410/2015
- Lowensohn, Suzanne, Laurence E. Johnson, Randal J. Elder, Stephen P. Davies (2007) *Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market*. Journal of Accounting and Public Policy 26, 705-732
- Mansi, Sattar A., William F. Maxwell & Darius P. Miller (2004) *Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market*. Journal of Accounting Research, Vol. 42 (4)

Minutti-Meza, Miguel, (2013) *Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality*. Journal of Accounting Research, Vol. 51 No. 4

Myers, James N., Linda A. Myers & Thomas C. Omer (2003) *Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?* The Accounting Review, Vol. 78 (3), pp. 779-799

Otley, David T. & Bernard J. Pierce (1996) *Auditor time budget pressure: consequences and antecedents*. Accountig, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9, Nr. 1

Pallant, Julie (2007) *SPSS-Survival Manual*. Berkshire, England: Open University Press (McGraw-Hill Education)

Pierce, Bernard & Breda Sweeney (2004) *Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation*. European Accounting Review, Vol 13, Nr. 3, s. 415-441

Revisionslagen 2015/1141 – Ursprungliga författningar

Revisionslagen 2015/1141 – Uppdaterad lagstiftning

Ruiz-Barbadillo, Emiliano, Nieves Gómez-Aguilar, Cristina De Fuentes-Barbará & María Antonia García-Benau (2004). *Audit quality and going concern decision-making process: Spanish evidence*. European Accounting Review, 13(4), 597-620.

Shah, Sonali K. & Kevin G. Corley (2006) *Building Better Theory by Bridging the Quantitative–Qualitative Divide*. Journal of Management Studies 43:8 pp. 1821-1835

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) *About IAASB*. URL: <https://www.iaasb.org/about-iaasb> (hämtad 2.11.2018)

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. 2016-2017 Edition, Volume 1

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) *International standard on auditing 310 knowledge of the business*.

Willet, Caroline & Michael Page (1996) *A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants*. British Accounting Review, Vol. 28, Nr. 2, s. 101-120

BILAGA 1 INTERVJU MED PLANERAREN

Hur påverkar revisorns kännedom om kundens verksamhet kvaliteten och riktigheten av verksamhetsgranskningen? – en öppen intervju

Granskningens objekt: Ett så kallat rand-sjukvårdsområde som är en del av ett special-sjukvårdsdistrikt i Finland.

Sjukvårdsområdets verksamhetsgranskning utförs som en del av special-sjukvårdsdistriktets organisationens verksamhetsgranskning och omfattar bl.a.

- Organisationen samt lednings- och beslutsförfarandena.
- Budgeteringsprocessen samt uppföljningen av uppsatta mål och kostnader.
- Samarbete och arbetsfördelningen mellan universitetssjukvårdsområdet och de övriga sjukvårdsområdena inom distriktet, samt även med affärsverken och bashälsovården.
- Produktifiering, prissättning och kommunfakturering
- Användningen av personalresurser, uppföljning av arbetsscheman och sidoarbetstillstånd.
- Uppföljning av interna övervakningen gällande löner och anskaffningar.
- Utvecklingsprojektens innehåll och förverkligandeplaner.

Det granskade företagets representant: Planerare (Sjukvårdsområdets ledning, Ekonomi och verksamhet), Ansvarsområde: Produktifiering, kostnadsberäkning, prissättning av tjänster samt rapportering och uppföljning av kommunfaktureringen. Bistått vid verksamhetsgranskningar ca. 8 år.

Iakttagelser om verksamhetsgranskningens praktiska genomförande

Verksamhetsgranskningen börjar vanligtvis med ett gemensamt möte där kundens representanter träffar revisorerna. Under mötets gång görs det upp ett schema och en tidtabell för de olika granskningsområdena och vem som är det granskade sjukvårdsområdets representant och ansvarsperson för dessa.

Det intervjuade har i ca. 8 år gått genom sjukhusets produktifiering, kostnadsberäkning och prissättning av tjänsterna tillsammans med utsedda revisorer. Revisorns baskunskap om sjukvårdsdistriktets och sjukvårdsområdets verksamhetsprinciper har en stor betydelse för hur granskningen praktiskt fortlöper och hur överensstämmande med verkligheten granskningens rapport kommer att vara.

Sjukvårdsdistriktets produktpriser skall uträknas så att priserna på vårdprodukterna står för de fasta och rörliga kostnader som produceringen av vården orsakar sjukhuset under varje produktionsår. Motsvarigheten för kostnaderna skall uträknas för varje sjukvårdsområde skilt för sig. Därtill skall prissättningen av den producerade vården stöda förverkligandet av den överenskomna vårdfördelningen mellan primär- och specialistsjukvården som erbjuds inom sjukvårdsdistriktet så att kostnaderna uppbärs av kommunerna enligt hur vården förverkligats (HUS: Principerna för produktifiering och prissättning av vårdtjänster 2019).

Verksamhetsgranskarna har tillgång till alla dokument varifrån HUS verksamhetsprinciper framgår, dessa finns fritt tillgängliga på sjukvårdsdistriktets hemsidor.

Verksamheten inom universitetssjukvårdsområdet och de olika sjukvårdsområdena är inte till alla delar likadana angående svårighetsgrad och kostnader. Därför är det inte ändamålsenligt att statistiskt jämföra likadana produkters prissättning mellan t.ex. centralsjukhusen och randsjukhusens sjukvårdsområden. En väl insatt revisor känner till olikheterna mellan de olika sjukvårdsområdenas verksamhet och kan därför i förväg förbereda granskningen av olika produkts prissättning så att dessa är homogena till både innehåll och kostnadsstruktur. Det är mest ändamålsenligt att jämföra de mindre sjukvårdsområdenas produkter inom en viss specialitet, detta för att dessa sjukvårdsområden har ett ungefär lika stort befolkningsunderlag och samma representation av specialiteter och verksamhet. På det sättet kommer det tydligare fram om t.ex. prissättningen av de enskilda produkterna avviker sig från varandra.

Det är inte ändamålsenligt att jämföra prissättningen för t.ex. Första besök på poliklinik inom olika specialiteter eller mellan de avancerade enheterna i universitetssjukvårdsområdet och randområdenas motsvarande enheter.

En van och i verksamheten insatt revisor/verksamhetsgranskare har i förväg gjort upp listor över ett visst antal produkter som är jämförelsebara både till sitt innehåll och svårighetsgrad. Detta underlättar granskningen och ger ett pålitligt slutresultat.

En revisor/verksamhetsgranskare som inte är insatt i specialistsjukvårdsdistriktets verksamhet och principer för produktifiering kan lätt förbise och missa viktiga detaljer samt rentav brister och direkta felaktigheter i det granskade materialet. Det är också lätt att missleda en revisor som inte känner till verksamhetens grundstenar eller inte har förberett sig på granskningsobjektets verksamhet.

Det är också frustrerande för den som från företagets sida bistår granskningen om man är tvungen att förklara från grunderna produkternas sammansättning och hur de olika kostandsgrupperna, tids- och resursanvändningen påverkar prissättningen. I dylika fall är det också lätt att utelämna eller försköna sådana uppgifter som man inte vill att skall komma till verksamhetsgranskarens kännedom.

En väl insatt revisor/verksamhetsgranskare med erfarenhet av det granskade företagets verksamhet och kostandsallokering kan ställa de rätta frågorna samt reagera på felaktigheter eller brister i t.ex. prissättningen eller rapporteringen.

BILAGA 2 FÖLJEBREV PÅ SVENSKA OCH FINSKA

Bästa mottagare!

Jag studerar redovisning vid Åbo Akademi och gör en pro-gradu avhandling om kundföretags- och branschkännedomens betydelse på revisorns arbete och revisionens kvalitet. Som avhandlingens handledare fungerar professor Matti Skoog. Avhandlingens målsättning är att undersöka på vilket sätt revisorerna insamlar information om kunderna och branscherna och på vilket sätt de upplever att detta påverkar deras arbete och revisionens kvalitet. Därtill undersöks vilka faktorer som påverkar insamlandet av informationen.

Jag ber Er vänligen delta i undersökningen genom att fylla i frågeformuläret i den bifogade länken. Att svara på enkäten tar ca 15 minuter. Svara senast 31.01.2019. Era svar är ytterst viktiga för att undersökningen skall lyckas kvalitetsmässigt.

Alla svar behandlas anonymt och svaren kan inte härledas till enskilda personer. Anonymiteten gäller även revisionsbyrån.

Länken till frågeformuläret: <https://survey.abo.fi/lomakkeet/10861/lomake.html>

Tack för Er hjälp!

Med vänlig hälsning

Mira Louhi

Tel 0400 249930, e-post: milouhi@abo.fi

Arvoisa vastaanottaja!

Opiskelen laskentatoimeaa Åbo Akademiassa ja olen tekemässä pro-gradu tutkielmaa asiakasyrityksen ja toimialan tuntemuksen vaikutuksesta tilintarkastajan työhön ja tilintarkastuksen laatuun. Työn ohjaajana toimii Professori Matti Skoog. Tutkielman tavoitteena on tutkia millä tavoin tilintarkastajat keräävät ja ylläpitävät tietoa asiakkaista ja toimialoista ja miten he kokevat tämän vaikuttavan heidän työhönsä ja tilintarkastuksen laatuun. Sen lisäksi tutkitaan mitkä seikat vaikuttavat tiedon keräämiseen.

Pyydän Teitä ystävällisesti osallistumaan tutkimukseen täyttämällä kyselylomakkeen alla olevasta linkistä. Kyselyn täyttämiseen kuluu aikaa noin 15 minuuttia. Vastausaika päättyy 31.01.2019. Teidän vastauksenne ovat äärimmäisen tärkeitä tutkimuksen onnistumisen kannalta!

Vastauksenne käsitellään luottamuksellisesti, eikä niistä voida tunnistaa yksittäistä vastaajaa. Myöskään tilintarkastusorganisaation nimeä ei mainita tutkimuksessa.

Linkki kyselyyn: <https://survey.abo.fi/lomakkeet/10860/lomake.html>

Kiitos avustanne!

Ystävällisin terveisin

Mira Louhi

Puh. 0400 249930, s-posti: milouhi@abo.fi

BILAGA 3 ENKÄT PÅ SVENSKA

I denna enkät ställs frågor om kund- och branschkunskaper och dess betydelse för revisorns arbete och revisionens kvalitet.

En del av frågorna besvaras enligt skalan 1-7.

Välj det alternativ som bäst motsvarar er egen erfarenhet:

1 = Inte alls, 2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket, 6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket

BAKGRUNDSFAKTA

1. Hur många år har ni arbetat inom revisionsbranschen?

a. 1–3 år, b. 4–6 år, c. 7–10 år, d. över 10 år

2. Vilken är er position i företaget?

1. associate/assistent/junior, 2. senior associate/senior assistent, 3. manager, 4. senior manager, 5. partner, 6. annan, vilken?

3. Hur bra kunskaper och kunskap har Ni om ISA 315 och ISA 330 standarderna?

1 2 3 4 5 6 7

FRÅGOR GÄLLANDE INFÖRSKAFFANDET AV KUNSKAP I NYA UPPDRAG

4. Hur mycket använder Ni er av följande tillvägagångssätt för att införskaffa kunskap när Ni bekantar er med ett nytt kundföretag?

- Intervju med företagsledningen
- Intervju med företagets arbetare/representanter
- Genom besök i kundföretagets utrymnen, t.ex i produktionsenhet eller kontor
- Via kundföretagets hemsidor (www)
- Genom att bekanta sig med andra liknande företags hemsidor
- Från dags- eller branschtidningar
- Kollegor som har tidigare erfarenhet av kundföretagets verksamhetsområde

- Lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde
- Kundföretagets tidigare perioders bokslut
- Revisionsdokument från tidigare perioder.
- Kundföretagets andra dokument, såsom budgeter, mötesprotokoll och verksamhetsplaner
- Genom att jämföra kundföretagets nyckeltal från bokslutet med motsvarande för andra företag som verkar inom samma bransch

5. Andra sätt att samla in information? Kommentarer?

FRÅGOR GÄLLANDE UPPRÄTTHÅLLANDET AV KUNSKAP I GAMLA UPPDRAG

6. Hur mycket använder Ni er av följande sätt för att skaffa och upprätthålla information om gamla/tidigare kunder?

- Intervju med företagsledningen
- Intervju med företagets arbetare/representanter
- Genom besök i kundföretagets utrymmen, t.ex i produktionsenhet eller kontor
- Via kundföretagets hemsidor (www)
- Genom att bekanta sig med andra liknande företags hemsidor
- Från dags- eller branschtidningar
- Kollegor som har tidigare erfarenhet av kundföretagets verksamhetsområde
- Lagstiftning som gäller kundföretagets verksamhetsområde
- Kundföretagets tidigare perioders bokslut
- Revisionsdokument från tidigare perioder.
- Kundföretagets andra dokument, såsom budgeter, mötesprotokoll och verksamhetsplaner
- Genom att jämföra kundföretagets nyckeltal från bokslutet med motsvarande för andra företag som verkar inom samma bransch

7. Andra sätt att samla in information? Kommentarer?

HUR KÄNNEDOMEN OM KUNDFÖRETAGET OCH BRANSCHEN PÅVERKAR
KVALITÉN PÅ REVISIONEN

Välj det alternativ som bäst motsvarar Er egen erfarenhet:

1 = Inte alls, 2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket,
6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket

8. I hur stor grad upplever Ni att en bra/grundlig kännedom om kundföretaget har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?

1 2 3 4 5 6 7

9. I hur stor grad upplever Ni att tidigare erfarenhet om kundföretagets bransch har påverkat kvaliteten på utförd revision positivt?

1 2 3 4 5 6 7

10. I hur stor grad upplever ni att revisionens kvalitet förbättras i längre kundförhållanden när kännedomen om kunden ökar?

1 2 3 4 5 6 7

11. I vilken mån har ni godkänt en kunds förklaring/redogörelse som ni inte varit helt övertygad om p.g.a. bristande kund- eller bransch-kännedom?

1 2 3 4 5 6 7

12. I vilken grad har bristande kunskap om kunden lett till att Ni har utfört en kontroll mera ytligt?

1 2 3 4 5 6 7

13. På vilka andra sätt upplever Ni att kännedomen om kundföretaget och kundföretagets bransch påverkar kvalitén på revisionen i nya uppdrag?

14. På vilka andra sätt upplever Ni att kännedomen om kundföretaget och kundföretagets bransch påverkar kvalitén på revisionen i gamla uppdrag?

FRÅGOR ANGÅENDE FAKTORER SOM PÅVERKAR INSAMLANDET AV UPPGIFTER

Välj det alternativ som bäst motsvarar Er egen erfarenhet:

1 = Inte alls, 2 = Särdeles lite, 3 = En aning, 4 = Måttligt, 5 = Rätt så mycket, 6 = Mycket, 7 = Särdeles mycket

15. Upplever Ni att Ni i allmänhet har tillräckligt med tid för att bekanta Er med nya kunder samt att upprätthålla Er kunskap om kunderna och deras verksamhetsbranscher

1 2 3 4 5 6 7

16. Hur viktigt anser ni det vara att skaffa en god kännedom om kunden samt att upprätthålla denna?

1 2 3 4 5 6 7

17. Upplever ni att de dataprogram ni använder och till dem hörande check-listor minskar på betydelsen att införskaffa information och att upprätthålla denna?

1 2 3 4 5 6 7

18. Upplever Ni att man inom Ert revisionsföretag strävar till att fördela kunderna till revisorerna branschmässigt

1 2 3 4 5 6 7

19. Kommentarer angående faktorer som påverkar insamlandet av uppgifter?

BILAGA 4 ENKÄT PÅ FINSKA

Tässä kyselyssä esitetään kysymyksiä asiakkaan ja toimialan tuntemuksesta ja sen vaikutuksesta tilintarkastajan työhön ja tilintarkastuksen laatuun.

Osassa kysymyksistä pyydetään vastaamaan asteikolla 1-7.

Valitse vaihtoehto, joka vastaa parhaiten omaa kokemustasi: 1= En lainkaan, 2= Erittäin vähän, 3= Vähän, 4= Kohtuullisesti, 5= Melko paljon, 6= Paljon, 7= Erittäin paljon

TAUSTATIETOJA

1. Kuinka monta vuotta olette työskennelleet tilintarkastusalalla?

a. 1-3 vuotta, b. 4-6 vuotta, c. 7-10 vuotta, d. yli 10 vuotta

2. Mikä on asemanne tilintarkastusorganisaatiossa?

1. associate/assistant/junior, 2. senior associate/senior assistant, 3. manager, 4. senior manager, 5. partner, 6. joku muu, mikä?

3. Koetteko, että teillä on hyvä ymmärrys ja tietämys ISA 315 ja ISA 330 standardeista?

1 2 3 4 5 6 7

KYSYMYKSIÄ TIEDON KERÄÄMISESTÄ UUSISSA ASIAKASSUHTEISSA

4. Miten paljon käytät seuraavia tiedonkeruutapoja, kun tutustut uuteen asiakasyritykseen?

- Haastattelu asiakasyrityksen johdon kanssa
- Haastattelu asiakasyrityksen työntekijöiden kanssa
- Vierailu asiakkaan tiloissa, kuten esimerkiksi tehtaalla tai toimistoilla
- Asiakasyrityksen kotisivut
- Samalla toimialalla toimivien muiden yritysten kotisivut
- Sanoma- ja aikakauslehdet

- Kollegat, joilla on kokemusta asiakkaan toimialasta
- Asiakasyritystä koskeva lainsäädäntö
- Asiakasyrityksen aikaisempien vuosien tilinpäätökset
- Aiempien vuosien tilintarkastusdokumentit
- Asiakasyrityksen muut dokumentit, kuten budjetit, kokouspöytäkirjat ja toimintasuunnitelmat
- Asiakasyrityksen tilinpäätöksen tunnuslukujen vertaaminen alan yleisiin tunnuslukuihin

5. Muita tiedonkeruutapoja? Kommentteja?

KYSYMYKSIÄ TEIDON YLLÄPITÄMISESTÄ JA OLEMASSA OLEVISSA ASIAKASSUHTEISSA

6. Miten paljon käytät seuraavia tiedonkeruutapoja, kun keräät ja ylläpidät tietoa jo olemassa olevasta asiakkaasta?

- Haastattelu asiakasyrityksen johdon kanssa
- Haastattelu asiakasyrityksen työntekijöiden kanssa
- Vierailu asiakkaan tiloissa, kuten esimerkiksi tehtaalla tai toimistoilla
- Asiakasyrityksen kotisivut
- Samalla toimialalla toimivien muiden yritysten kotisivut
- Sanoma- ja aikakauslehdet
- Kollegat, joilla on kokemusta asiakkaan toimialasta
- Asiakasyritystä koskeva lainsäädäntö
- Asiakasyrityksen aikaisempien vuosien tilinpäätökset
- Aiempien vuosien tilintarkastusdokumentit
- Asiakasyrityksen muut dokumentit, kuten budjetit, kokouspöytäkirjat ja toimintasuunnitelmat
- Asiakasyrityksen tilinpäätöksen tunnuslukujen vertaaminen alan yleisiin tunnuslukuihin

7. Muita tiedonkeruutapoja? Kommentteja?

ASIAKASYRITYKSEN JA TOIMIALAN TUNTEMUKSEN VAIKUTUS
TILINTARKASTUKSEN LAATUUN

8. Missä määrin koette, että hyvä tuntemus asiakkaasta on vaikuttanut positiivisesti tekemänne tarkastustyön laatuun?

1 2 3 4 5 6 7

9. Missä määrin koette, että aiempi tuntemus asiakkaan toimialasta on vaikuttanut positiivisesti tekemänne tarkastustyön laatuun?

1 2 3 4 5 6 7

10. Koetteko että pidemmissä asiakassuhteissa tilintarkastuksen laatu paranee, kun asiakkaan tuntemus kasvaa?

1 2 3 4 5 6 7

11. Missä määrin olette hyväksyneet asiakkaalta selvityksiä, joista ette ole olleet varmoja heikon asiakastuntemuksen vuoksi?

1 2 3 4 5 6 7

12. Missä määrin koette, että puutteellinen tuntemus asiakasyrityksestä on johtanut siihen, että olette tarkastaneet jotakin tarkastuskohdetta pinnallisemmin?

1 2 3 4 5 6 7

13. Millä muilla tavoin koette, että hyvä tuntemus asiakasyrityksestä ja toimialasta vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun uusissa asiakassuhteissa?

14. Millä muilla tavoin koette, että hyvä tuntemus asiakasyrityksestä ja toimialasta vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun jo olemassaolevissa asiakassuhteissa?

KYSYMYKSIÄ TIEDON KERÄÄMISEEN VAIKUTTAVISTA SEIKOISTA

15. Koetteko että teillä on tarpeeksi aikaa tutustua uusiin asiakkaisiin ja ylläpitää tietojanne asiakkaista ja heidän toimialastaan?

1 2 3 4 5 6 7

16. Kuinka tärkeänä koette hyvän ymmärryksen hankkimisen asiakkaasta ja tämän ymmärryksen ylläpitämisen?

1 2 3 4 5 6 7

17. Koetteko että käyttämänne ohjelmat ja niiden checkilistat vähentävät tiedon keräämisen ja ylläpitämisen tarvetta?

1 2 3 4 5 6 7

18. Koetko että tilintarkastusorganisaatiossanne pyritään jakamaan asiakkaat tilintarkastajille asiakasyritysten toimialan mukaan?

1 2 3 4 5 6 7

19. Kommentteja tiedon keräämiseen vaikuttavista tekiöistä?

BILAGA 5 PÅMINNELSE PÅ SVENSKA OCH FINSKA

Påminnelse om enkäten gällande kundföretags- och branschkännedomens betydelse på revisorns arbete och revisionens kvalitet.

Bästa mottagare!

Förra veckan har ni blivit ombedd att svara på en webbenkät gällande kundföretags- och branschkännedomens betydelse på revisorns arbete och revisionens kvalitet. Om ni redan har svarat tackar jag för er medverkan. Om ni inte har svarat är det ännu möjligt att delta genom att fylla i enkäten via bifogad länk. Enkätens målsättning är att undersöka på vilket sätt revisorerna insamlar information om kunderna och branscherna och på vilket sätt de upplever att detta påverkar deras arbete och revisionens kvalitet. Därtill undersöks vilka faktorer som påverkar insamlandet av informationen.

För att undersökningens resultat skall bli tillförlitligt är det viktigt att så många som möjligt svarar på enkäten. Alla svar behandlas anonymt och svaren kan inte härledas till enskilda personer. Anonymiteten gäller även revisionsbyrån.

Länken till frågeformuläret: <https://survey.abo.fi/lomakkeet/10861/lomake.html>

Tack för Er hjälp!

Med vänlig hälsning

Mira Louhi

Tel 0400 249930, e-post: milouhi@abo.fi

Muistutus kyselystä koskien tiedon keräämisestä tilintarkastuksessa

Arvoisa vastaanottaja!

Saitte viime viikolla pyynnön osallistua kyselyyn koskien tiedon keräämistä ja ylläpitämistä tilintarkastuksessa. Voitte vielä osallistua kyselyyn oheisen linkin kautta. Jos olette jo vastanneet kyselyyn, haluan kiittää teitä. Kyselyn tavoitteena on tutkia millä tavoin tilintarkastajat keräävät ja ylläpitävät tietoa asiakkaista ja toimialoista ja miten he kokevat tämän vaikuttavan heidän työhönsä ja tilintarkastuksen laatuun. Sen lisäksi tutkitaan mitkä seikat vaikuttavat tiedon keräämiseen.

Jotta tutkimus onnistuisi on tärkeää, että mahdollisimman moni tilintarkastaja vastaa kyselyyn. Vastauksenne käsitellään luottamuksellisesti, eikä niistä voida tunnistaa yksittäistä vastaajaa. Myöskään tilintarkastusorganisaation nimeä ei mainita tutkimuksessa.

Linkki kyselyyn: <https://survey.abo.fi/lomakkeet/10860/lomake.html>

Kiitos avustanne!

Ystävällisin terveisin

Mira Louhi

Puh. 0400 249930, s-posti: milouhi@abo.fi

BILAGA 6 RESULTATET AV KOLMOGOROV-SMIRNOV TESTET (NORMALFÖRDELNINGEN)

Gruppering: antal år av revisionserfarenhet	Most Extreme Differences			
	N	Positive	Negative	Kolmogorov-Smirnov
Mindre än 10 år				
<i>Nya kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	30	0,193	-0,240	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	30	0,148	-0,212	0,001
Besök i kundföretagets utrymmen	30	0,138	-0,218	0,001
Kundföretagets hemsidor (www)	30	0,160	-0,174	0,021
Andra liknande företags hemsidor	30	0,176	-0,163	0,018
Dags- eller branschtidningar	30	0,159	-0,123	0,052
Kollegor med tidigare erfarenhet	30	0,113	-0,160	0,048
Lagstiftning som gäller kundföretaget	30	0,210	-0,159	0,002
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	30	0,243	-0,290	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	30	0,240	-0,342	0,000
Kundföretagets andra dokument	30	0,175	-0,225	0,000
Järnföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	30	0,181	-0,175	0,014
<i>Gamla kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	24	0,176	-0,205	0,002
Intervju med företagets arbetare/representanter	24	0,104	-0,206	0,002
Besök i kundföretagets utrymmen	24	0,136	-0,179	0,016
Kundföretagets hemsidor (www)	24	0,122	-0,118	0,200
Andra liknande företags hemsidor	24	0,255	-0,164	0,000
Dags- eller branschtidningar	24	0,200	-0,132	0,003
Kollegor med tidigare erfarenhet	24	0,134	-0,266	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	24	0,171	-0,219	0,001
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	24	0,162	-0,204	0,003
Revisionsdokument från tidigare perioder	24	0,203	-0,297	0,000
Kundföretagets andra dokument	24	0,168	-0,232	0,000
Järnföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	24	0,151	-0,157	0,059
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteteri positivt	30	0,222	-0,310	0,000
Tidigare erfarenhet orobransch påverkar på kvaliteteri positivt	30	0,180	-0,220	0,001
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	30	0,215	-0,318	0,000
Negativ inverkan - klientens förklaring	30	0,200	-0,182	0,003
Negativ inverkan - ytlig kontroll	30	0,223	-0,159	0,001
Tid	30	0,161	-0,108	0,046
Intresse / hur viktigt?	30	0,190	-0,277	0,000
Dala-utgått	30	0,187	-0,115	0,009
Kundfördelning enligt bransch	30	0,114	-0,145	0,108

Gruppering: antal år av revisionserfarenhet Mer än 10 år	Most Extreme Differences			
	N	Positive	Negative	ECohnogorov-SnUrnov
<i>Nya kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	41	0,237	-0,275	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	41	0,143	-0,131	0,035
Besök i kundföretagets utrymmen	41	0,156	-0,234	0,000
Eandföretagets hemsidor (www)	41	0,230	-0,264	0,000
Andra liknande företags hemsidor	41	0,203	-0,174	0,000
Dags- eller branschtidningar	41	0,161	-0,125	0,009
Eedlegor med tidigare erfarenhet	41	0,152	-0,202	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	41	0,154	-0,242	0,000
Eandföretagets tidigare perioders bokslut	41	0,236	-0,350	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	41	0,240	-0,316	0,000
Eandföretagets andra dokument	41	0,225	-0,263	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	41	0,115	-0,167	0,005
<i>Gm11/a Jamder</i>				
Intervju med företagsledningen	41	0,263	-0,372	0,000
Intenju med företags arbetare/representanter	41	0,131	-0,180	0,002
Besök i ltlldföretagets utrymmen	41	0,142	-0,200	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	41	0,185	-0,254	0,000
Andra liknande företags hemsidor	41	0,133	-0,171	0,004
Dags- eller branschtidningar	41	0,160	-0,157	0,010
Kollegor med tidigare erfarenhet	41	0,134	-0,258	0,000
Lagstiftning som gäller k-undföretaget	41	0,178	-0,256	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	41	0,196	-0,268	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	41	0,196	-0,272	0,000
Kundföretagets andra dokument	41	0,237	-0,324	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	41	0,109	-0,203	0,000
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	41	0,247	-0,289	0,000
Tidigare erfarenhet ombransch påverkar på kvaliteten positivt	41	0,205	-0,258	0,000
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	41	0,257	-0,295	0,000
Negativ inverkan- klientens förklaring	41	0,212	-0,154	0,000
Negativ inverkan - ytlig kontroll	41	0,304	-0,171	0,000
Tid	41	0,133	-0,233	0,000
Intresse / hur viktigt?	41	0,222	-0,314	0,000
Data-program	41	0,157	-0,208	0,000
Kundfördelning enligt bransch	41	0,156	-0,283	0,000

Gruppering: position i revisionföretaget Lägre position	N	Hlost Extreme Differences		
		Positive	Negative	Kolmogorov-Smirnov
<i>nya kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	30	0,192	-0,236	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	30	0,148	-0,193	0,006
Besök i kundföretagets utrymmen	30	0,148	-0,271	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	30	0,172	-0,195	0,006
Andra liknande företags hemsidor	30	0,175	-0,195	0,005
Dags- eller branschtidningar	30	0,149	-0,118	0,089
Kollegor med tidigare erfarenhet	30	0,125	-0,180	0,140
Lagstiftning som gäller kundföretaget	30	0,212	-0,180	0,001
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	30	0,243	-0,290	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	30	0,270	-0,341	0,000
Kundföretagets andra dokument	30	0,170	-0,230	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	30	0,172	-0,163	0,024
<i>Gamla kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	24	0,176	-0,217	0,001
Intervju med företagets arbetare/representanter	24	0,094	-0,219	0,001
Besök i kundföretagets utrymmen	24	0,140	-0,175	0,020
Kundföretagets hemsidor (www)	24	0,109	-0,158	0,054
Andra liknande företags hemsidor	24	0,270	-0,165	0,000
Dags- eller branschtidningar	24	0,183	-0,129	0,012
Kollegor med tidigare erfarenhet	24	0,141	-0,259	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	24	0,171	-0,219	0,001
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	24	0,191	-0,242	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	24	0,223	-0,310	0,000
Kundföretagets andra dokument	24	0,159	-0,208	0,002
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	24	0,145	-0,158	0,055
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	30	0,228	-0,333	0,000
Tidigare erfarenhet orobransch påverkar på kvaliteten positivt	30	0,200	-0,234	0,000
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållande	30	0,215	-0,318	0,000
negativ inverkan - klientens förklaring	30	0,168	-0,160	0,031
negativ inverkan - ytlig kontroll	30	0,193	-0,156	0,006
Tid	30	0,170	-0,132	0,027
Intresse / hur viktigt?	30	0,181	-0,253	0,000
Data-program	30	0,178	-0,136	0,016
Kundfördefiniering enligt bransch	30	0,105	-0,168	0,030

Gruppering: position i revisionföretaget Högre position	N	Hlost Extreme Differences		
		Positive	Negative	Kohnogorov-Smirnov
<i>Nya lamder</i>				
Intervju med företagsledningen	41	0,249	-0,288	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	41	0,151	-0,142	0,020
Besök i kundföretagets utrymmen	41	0,143	-0,198	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	41	0,218	-0,256	0,000
Andra liknande företags hemsidor	41	0,203	-0,153	0,000
Dags- eller branschtidningar	41	0,170	-0,116	0,004
Kollegor med tidigare erfarenhet	41	0,150	-0,182	0,001
Lagstiftning som gäller kundföretaget	41	0,157	-0,216	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	41	0,236	-0,350	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	41	0,216	-0,322	0,000
Kundföretagets andra dokument	41	0,229	-0,268	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	41	0,121	-0,172	0,004
<i>Gamla lamder</i>				
Intervju med företagsledningen	41	0,281	-0,402	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	41	0,135	-0,172	0,004
Besök i kundföretagets utrymmen	41	0,147	-0,219	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	41	0,175	-0,239	0,000
Andra liknande företags hemsidor	41	0,118	-0,175	0,003
Dags- eller branschtidningar	41	0,134	-0,135	0,059
Kollegor med tidigare erfarenhet	41	0,151	-0,263	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	41	0,178	-0,256	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	41	0,169	-0,246	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	41	0,181	-0,247	0,000
Kundföretagets andra dokument	41	0,247	-0,338	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	41	0,126	-0,193	0,001
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteri positivt	41	0,244	-0,292	0,000
Tidigare erfarenhet ombransch påverkar på kvaliteri positivt	41	0,190	-0,249	0,000
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	41	0,257	-0,295	0,000
Negativ inverkan- klientens förklaring	41	0,241	-0,174	0,000
Negativ inverkan - ytlig kontroll	41	0,328	-0,197	0,000
Tid	41	0,144	-0,246	0,000
Intresse / hur viktigt?	41	0,230	-0,331	0,000
Data-program	41	0,164	-0,202	0,000
Kundfördelning enligt bransch	41	0,121	-0,269	0,000

Gruppering: kännedom av ISA 315 och 330 Dålig (1-4)	Most Extreme Differences			
	N	Positive	Negative	Kohnogorov-Smirnov
<i>bly kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	33	0,198	-0,226	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	33	0,168	-0,126	0,019
Besök i kundföretagets utrymmen	33	0,186	-0,186	0,005
Kundföretagets hemsidor (www)	33	0,230	-0,230	0,000
Andra liknande företags hemsidor	33	0,240	-0,136	0,000
Dags- eller branschtidningar	33	0,180	-0,116	0,004
Kollegor med tidigare erfarenhet	33	0,115	-0,133	0,145
Lagstiftning som gäller kundföretaget	33	0,200	-0,128	0,002
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	33	0,220	-0,236	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	33	0,222	-0,304	0,000
Kundföretagets andra dokument	33	0,134	-0,195	0,003
Järnfora kundföretagets nyckeltal med andra företag	33	0,160	-0,216	0,000
<i>Gamla kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	28	0,160	-0,189	0,004
Intervju med företagets arbetare/representanter	28	0,124	-0,180	0,008
Besök i kundföretagets utrymmen	28	0,134	-0,220	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	28	0,122	-0,162	0,027
Andra liknande företags hemsidor	28	0,214	-0,199	0,001
Dags- eller branschtidningar	28	0,159	-0,152	0,034
Kollegor med tidigare erfarenhet	28	0,129	-0,241	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	28	0,147	-0,181	0,007
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	28	0,168	-0,196	0,002
Revisionsdokument från tidigare perioder	28	0,206	-0,267	0,000
Kundföretagets andra dokument	28	0,153	-0,181	0,007
Järnfora kundföretagets nyckeltal med andra företag	28	0,122	-0,181	0,007
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	33	0,179	-0,283	0,000
Tidigare erfarenhet ombransch påverkar på kvaliteten positivt	33	0,148	-0,185	0,006
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	33	0,191	-0,294	0,000
Negativ inverkan - klientens förklaring	33	0,176	-0,127	0,011
Negativ inverkan - ytlig kontroll	33	0,194	-0,188	0,003
Tid	33	0,116	-0,134	0,143
Intresse / hur viktigt?	33	0,148	-0,246	0,000
Data-program	33	0,185	-0,149	0,006
Kundfördelning enligt bransch	33	0,114	-0,189	0,004

Gruppering: kännedom av ISA 315 och 330 Bra (5-7)	Most Extreme Differences			
	N	Positive	Negative	Kolmogorov-Smirnov
<i>Nya kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	38	0,254	-0,351	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	38	0,147	-0,195	0,001
Besök i kundföretagets utrymmen	38	0,169	-0,279	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	38	0,228	-0,272	0,000
Andra liknande företags hemsidor	38	0,210	-0,212	0,000
Dags- eller branschtidningar	38	0,167	-0,149	0,009
Kollegor med tidigare erfarenhet	38	0,130	-0,202	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	38	0,163	-0,239	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	38	0,276	-0,382	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	38	0,253	-0,335	0,000
Kundföretagets andra dokument	38	0,244	-0,362	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	38	0,110	-0,168	0,008
<i>Gamla kunder</i>				
Intervju med företagsledningen	37	0,291	-0,419	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	37	0,156	-0,222	0,000
Besök i kundföretagets utrymmen	37	0,139	-0,205	0,000
Kundföretagets hemsidor (www)	37	0,163	-0,189	0,001
Andra liknande företags hemsidor	37	0,153	-0,134	0,024
Dags- eller branschtidningar	37	0,170	-0,199	0,001
Kollegor med tidigare erfarenhet	37	0,167	-0,280	0,000
Lagstiftning som gäller kundföretaget	37	0,197	-0,270	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	37	0,192	-0,282	0,000
Revisionsdokument från tidigare perioder	37	0,195	-0,253	0,000
Kundföretagets andra dokument	37	0,254	-0,377	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	37	0,122	-0,254	0,000
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvalitati positivt	38	0,294	-0,338	0,000
Tidigare erfarenhet orobransch påverkar på kvalitati positivt	38	0,234	-0,292	0,000
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	38	0,278	-0,314	0,000
Negativ inverkan - klientens förklaring	38	0,256	-0,165	0,000
Negativ inverkan - ytlig kontroll	38	0,330	-0,183	0,000
Tid	38	0,117	-0,199	0,001
Intresse / hur viktigt?	38	0,266	-0,418	0,000
Data-program	38	0,156	-0,186	0,002
Kundfördelning enligt bransch	38	0,116	-0,262	0,000

BILAGA 7–RESULTATEN AV MANN-WHITNEYS U TEST

Mann-Whitneys U test	Position Sig.	Revisionserfarenhet Sig.	Kännedom av ISA Sig.
<i>Nya kunder</i>			
Intervju med företagsledningen	0,006	0,021	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	0,552	0,759	0,013
Besök i företagets utrymmen	0,986	0,627	0,201
Kundföretagets hemsidor (www)	0,053	0,017	0,070
Andra liknande företags hemsidor	0,237	0,319	0,002
Dags- eller branschtidningar	0,138	0,097	0,005
Kollegor med tidigare erfarenhet	0,583	0,368	0,064
Lagstiftning som gäller kundföretaget	0,002	0,003	0,000
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	0,307	0,307	0,040
Revisionsdokument från tidigare perioder	0,373	0,732	0,333
Kundföretagets andra dokument	0,049	0,070	0,000
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företags	0,000	0,000	0,000
<i>Gamla kunder</i>			
Intervju med företagsledningen	0,000	0,002	0,000
Intervju med företagets arbetare/representanter	0,206	0,301	0,016
Besök i företagets utrymmen	0,238	0,217	0,222
Kundföretagets hemsidor (www)	0,005	0,001	0,198
Andra liknande företags hemsidor	0,013	0,035	0,048
Dags- eller branschtidningar	0,016	0,023	0,657
Kollegor med tidigare erfarenhet	0,494	0,573	0,581
Lagstiftning som gäller kundföretaget	0,007	0,007	0,001
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	0,745	0,318	0,338
Revisionsdokument från tidigare perioder	0,208	0,577	0,811
Kundföretagets andra dokument	0,009	0,021	0,002
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företags	0,000	0,006	0,000
Bra/grundlig kännedom påverkar kvaliteten positivt	0,387	0,288	0,004
Tidigare erfarenhet om branschen påverkar positivt	0,744	0,310	0,024
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	0,985	0,985	0,373
Negativ inverkan - klientens förklaring	0,489	0,198	0,066
Negativ inverkan - ytlig kontroll	0,450	0,499	0,330
Tid	0,000	0,001	0,064
Intresse / hur viktigt?	0,299	0,390	0,000
Data-program	0,212	0,247	0,276
Kundfördelning enligt bransch	0,387	0,270	0,763

BILAGA 8 SVARSFÖRDELNING- INFÖRSKAFFANDET AV KUNSKAP I NYA UPPDRAG

Grupe / inriktning : antal år revisionserfarenhet / n a kunder	mindre än ett år	1-3 år	4-6 år	7-10år	över 10 år
N	14	3	4	9	41
Mean	3,40	5,25	5,40	5,43	5,18
Std.Dev.	1,256	1,341	1,342	1,023	1,078
Intervju med företagsledningen	2,43	6,00	6,50	6,77	6,12
Intervju med företagets arbetare/representanter	2,93	4,33	6,00	5,33	4,46
Besök i kundföretagets utrymmen	4,14	6,33	5,75	5,11	5,27
Kundföretagets hemsidor (www)	4,57	4,00	5,75	5,77	6,12
Andra liknande företags hemsidor	1,79	4,00	3,50	3,66	3,12
Dags- eller branschtidningar	2,50	3,00	3,00	4,00	3,61
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,71	5,00	4,25	5,00	4,54
Lagstiftning som gäller kundföretaget	2,36	6,33	5,00	5,77	5,63
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,07	7,00	7,00	6,66	6,46
Revisionsdokument från tidigare perioder	4,93	6,33	7,00	5,89	5,85
Kundföretagets andra dokument	3,71	6,66	6,50	6,67	6,15
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	1,71	4,00	4,50	4,56	4,80

Grupe / inriktning : antal år revisionserfarenhet / n a kunder	mindre än 10 år	Std.Dev.	över 10 år	Std.Dev.
N	30		41	
Mean	4,87		5,18	
Std.Dev.	1,068		1,078	
Intervju med företagsledningen	5,43	2,51	6,12	1,23
Intervju med företagets arbetare/representanter	4,65	2,34	4,46	1,72
Besök i kundföretagets utrymmen	5,03	1,96	5,27	1,41
Kundföretagets hemsidor (www)	5,02	1,97	6,12	1,19
Andra liknande företags hemsidor	3,24	1,45	3,12	1,40
Dags- eller branschtidningar	3,13	1,78	3,61	1,06
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,74	1,55	4,54	1,29
Lagstiftning som gäller kundföretaget	4,87	2,11	5,63	1,34
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	6,43	1,44	6,46	0,74
Revisionsdokument från tidigare perioder	6,04	1,94	5,85	1,62
Kundföretagets andra dokument	5,88	1,86	6,15	1,13
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	3,69	1,84	4,80	1,35

Gruppering: position i revisionsföretaget / nya kunder	Senioritet					!ner
	trainee	as.ociate / assistant / junior	senior / assistant	senior	senior	
N	11	5	2	12	17	24
Mean	3,24	4,41	5,51	5,44	5,25	5,14
Std.Dev	U44	1.198	1,412	U22	1.012	U10
Intervju med företagsledningen	1,64	5,40	6,50	6,58	6,12	6,21
Intervju med företagets arbetare/representanter	2,28	4,60	6,50	5,25	4,59	4,46
Besök i kundföretagets utrymmen	4,09	5,00	6,50	5,42	5,06	5,33
Kundföretagets hemsidor (www)	4,45	4,60	4,50	6,00	6,06	6,08
Andra liknande företags hemsidor	1,73	2,80	4,00	3,42	3,18	3,17
Dags- eller branschtidningar	2,55	2,80	2,50	3,75	3,94	3,98
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,73	5,20	4,50	4,50	4,76	4,46
Lagstiftning som gäller kundföretaget	2,45	3,60	6,00	5,58	6,12	5,29
Kundföretagets tidigare periodens bokslut	5,00	6,00	7,00	6,75	6,47	6,46
Revisionsdokument från tidigare perioder	4,55	6,40	6,50	6,58	5,53	5,88
Kundföretagets andra dokument	4,00	4,00	4,00	6,50	6,00	6,01
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	1,45	3,20	5,50	4,98	5,00	4,79

Gmpöring: position i revisionsföretaget / nya kunder	Lägre position	Std.Dev.	Högre position	Std.Dev.
N Mean	30		41	
Std.Dev.	4,69		5,19	
	1,044		1,049	
Intervju med företagsledningen	5,03	2,47	6,17	1,22
Intervju med företagets arbetare/representanter	4,66	2,29	4,52	1,76
Besök i ktmdföretagets utrymnen	5,25	1,98	5,20	1,41
Ktmdföretagets hemsidor (www)	4,89	2,01	6,07	1,19
Andra liknande företags hemsidor	2,99	1,34	3,17	1,46
Dags- eller branschtidningar	2,90	1,62	3,66	1,50
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,73	1,49	4,61	1,34
Lagstiftning som gäller ktmdföretaget	4,41	2,10	5,71	1,36
Ktmdföretagets tidigare perioders bokslut	6,19	1,44	6,46	0,74
Bokslutsdokument från tidigare perioder	6,01	1,95	5,70	1,61
Ktmdföretagets ruldra dokument	5,43	1,85	6,16	1,12
Jämföra ktmdföretagets nyckeltal med ruldra företag	3,78	1,82	4,90	1,27

Gruppering: kännedom av ISA / nya ktmder	Dålig kunskapsmedlem	Std.Dev.	Bra kunskapsmedlem	Std.Dev.
N Mean	33		38	
Std.Dev.	4,28		5,40	
	1,082		1,015	
Intervju med företagsledningen	4,45	2,40	6,39	0,92
Intervju med företagets arbetare/representanter	3,67	2,22	4,95	1,58
Besök i ktmdföretagets utrymnen	4,76	1,94	5,39	1,35
Ktmdföretagets hemsidor (www)	5,24	1,90	6,03	1,30
Andra liknande företags hemsidor	2,45	1,33	3,45	1,35
Dags- eller branschtidningar	2,85	1,54	3,84	1,44
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,27	1,57	4,95	1,16
Lagstiftning som gäller ktmdföretaget	3,94	1,98	5,92	1,10
Ktmdföretagets tidigare perioders bokslut	5,97	1,33	6,53	0,80
Bokslutsdokument från tidigare perioder	5,45	2,02	6,03	1,46
Ktmdföretagets andra dokument	5,00	1,80	6,45	0,80
Jämföra ktmdföretagets nyckeltal med ruldra företag	3,24	1,71	4,87	1,44

BILAGA 9 SVARSFÖRDELNING-UPPRÄTTHÅLLET AV KUNSKAP I GAMLA UPPDRAG

Gruppering: antal år revisionserfarenhet / gamla kunder	mindre än ett år	1-3 år	4-6 år	7-10 år	över 10 år
N	8	3	4	9	41
Mean	3,73	5,27	5,31	5,14	5,28
Std.Dev.	1,334	1,384	1,403	1,061	0,947
Intervju med företagsledningen	2,71	7,00	6,00	6,67	6,41
Intervju med företagets arbetare/representanter	3,43	5,00	6,00	5,22	4,95
Besök i kundföretagets utrymmen	4,29	6,66	5,75	5,11	5,59
Kundföretagets hemsidor (www)	4,50	3,66	3,75	4,67	5,66
Andra liknande företags hemsidor	1,71	3,33	2,50	3,33	3,20
Dags- eller branschtidningar	2,86	3,33	3,75	3,67	4,27
Kollegor med tidigare erfarenhet	5,00	4,33	5,00	4,11	4,49
Lagstiftning som gäller kundföretaget	2,64	6,33	5,75	5,78	5,63
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,07	6,00	7,00	5,56	5,90
Revisionsdokument från tidigare perioder	6,07	6,33	7,00	5,78	5,95
Kundföretagets andra dokument	4,29	6,33	6,50	6,11	6,7
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	2,21	4,66	4,75	5,11	4,93

Gruppering: antal år revisionserfarenhet / gamla kunder	Mindre än 10 år	Std.Dev.	Över 10 år	Std.Dev.
N	24		41	
Mean	4,86		5,28	
Std.Dev.	1,097		0,947	
Intervju med företagsledningen	5,59	2,40	6,41	0,92
Intervju med företagets arbetare/representanter	4,91	1,98	4,95	1,83
Besök i kundföretagets utrymmen	5,45	1,85	5,59	1,26
Kundföretagets hemsidor (www)	4,14	1,63	5,66	1,49
Andra liknande företags hemsidor	2,72	1,50	3,20	1,47
Dags- eller branschtidningar	3,40	2,03	4,27	1,43
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,61	1,32	4,49	1,34
Lagstiftning som gäller kundföretaget	5,12	2,09	5,63	1,48
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,91	1,45	5,90	1,28
Revisionsdokument från tidigare perioder	6,29	1,04	5,95	1,22
Kundföretagets andra dokument	6,03	1,53	6,37	0,89
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	4,18	1,92	4,93	1,46

Gruppering: antal år revisionserfarenhet / gamla kunder	trainee	associate I assistant / junior	senior associate I senior assistant	senior manager	senior manager	partner
N	5	5	2	12	17	24
Mean	3,68	4,60	5,21	5,10	5,53	5,12
Std.Dev.	1,323	1,112	1,437	1,201	0,888	1,003
Intervju med företagsledningen	2,36	5,20	6,00	6,42	6,29	6,58
Intervju med företagets arbetare/representanter	3,36	4,20	6,00	5,17	4,94	5,04
Besök i kundföretagets utrymmen	4,36	5,00	6,50	5,25	5,71	5,50
Kundföretagets hemsidor (www)	4,36	4,60	4,50	4,50	5,82	5,42
Andra liknande företags hemsidor	1,63	2,80	3,00	2,75	3,35	3,21
Dags- eller branschtidningar	2,73	3,60	3,00	3,58	5,00	3,79
Kollegor med tidigare erfarenhet	5,00	5,20	3,50	4,42	5,00	4,08
Lagstiftning som gäller kundföretaget	2,64	4,00	6,00	5,83	6,24	5,21
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,09	5,60	6,00	6,08	6,12	5,67
Revisionsdokument från tidigare perioder	5,82	6,80	6,50	6,33	6,35	5,54
Kundföretagets andra dokument	4,36	5,00	7,00	6,50	6,35	6,42
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	2,45	3,20	4,50	4,42	5,18	4,96

Gruppering: position i revisionsföretaget / gamla kunder	Lägre position	Std.Dev.	Högre position	Std.Dev.
N Mean	24		41	
Std.Dev.	4,65		5,32	
	1,095		0,916	
Intervju med företagsledningen	4,99	2,35	6,44	0,92
Intervju med företagets arbetare/representanter	4,68	1,98	4,99	1,82
Besök i kundföretagets utrymmen	5,28	1,88	5,61	1,22
Kundföretagets hemsidor (www)	4,49	1,68	5,62	1,52
Andra liknande företags hemsidor	2,55	1,40	3,28	1,50
Dags- eller branschtidningar	3,23	1,83	4,40	1,60
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,53	1,29	4,54	1,36
Lagstiftning som gäller kundföretaget	4,62	2,09	5,73	1,48
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,69	1,56	5,89	1,20
Revisionsdokument från tidigare perioder	6,36	1,01	5,95	1,23
Kundföretagets andra dokument	5,72	1,50	6,39	0,89
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	3,64	1,85	5,07	1,40

Gruppering: kännetecken av TSA / gamla kunder	Dålig kännetecken	Std.Dev.	Bättre kännetecken	Std.Dev.
N Mean	28		37	
Std.Dev.	4,54		5,32	
	0,985		1,002	
Intervju med företagsledningen	4,70	2,27	6,61	0,72
Intervju med företagets arbetare/representanter	4,11	1,13	5,14	1,75
Besök i kundföretagets utrymmen	5,03	1,78	5,58	1,31
Kundföretagets hemsidor (www)	4,79	1,90	5,39	1,41
Andra liknande företags hemsidor	2,48	1,37	3,24	1,57
Dags- eller branschtidningar	3,73	2,10	3,95	1,45
Kollegor med tidigare erfarenhet	4,04	1,11	4,50	1,11
Lagstiftning som gäller kundföretaget	4,30	2,01	5,79	1,42
Kundföretagets tidigare perioders bokslut	5,58	1,48	5,92	1,24
Revisionsdokument från tidigare perioder	6,06	1,14	6,00	1,16
Kundföretagets andra dokument	5,48	1,48	6,47	0,80
Jämföra kundföretagets nyckeltal med andra företag	3,55	1,70	5,13	1,49

BILAGA 10 SVARSFÖRDELNING- HUR KÄNNEDOMEN OM KUNDFÖRETAGET OCH BRANSCHEN PÅVERKAR KVALITEN PÅ REVISIONEN

Gru erin : antal år revisionserfarenhet	mindre än ett år	1-3 år	4-6 år	7-10 år	över 10 år
N Mean	14	3	4	9	41
Std.Dev.	4,41	5,26	5,30	5,04	4,77
	1,538	1,965	1,595	1,829	1,986
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	5,36	6,33	6,50	6,56	6,34
Tidigare erfarenhet om branschen påverkar på kvaliteten positivt	5,07	6,66	6,50	6,00	6,07
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	6,07	7,00	6,25	6,55	6,24
Negativ inverkan - klientens förklaring	3,00	2,66	3,00	3,00	2,56
Negativ inverkan - ytlig kontroll	2,57	3,66	4,25	3,11	2,63

Gru erin : antal år revisionserfarenhet	Mindre än 10 år	Std.Dev.	Över 10 år	Std.Dev.
N Mean	30		41	
Std.Dev.	5,00		4,77	
	1,702		1,986	
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	6,19	1,35	6,34	0,96
Tidigare erfarenhet om branschen påverkar på kvaliteten positivt	6,06	1,42	6,07	1,13
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	6,47	0,84	6,24	1,16
Negativ inverkan - klientens förklaring	2,92	1,33	2,56	1,07
Negativ inverkan - ytlig kontroll	3,40	1,80	2,63	1,21

Gruppering: position i revisionsföretaget	N	Senioritet				
		associate / assistant	senior associate / manager	senior manager	partner	
	11	5	2	12	17	24
Mean	4,04	5,60	5,20	5,15	4,65	4,83
Std.Dev.	1,58	1,64	2,02	1,86	1,83	2,07
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	4,91	6,80	6,00	6,67	6,06	6,50
Tidigare erfarenhet om branschen påverkar på kvaliteten positivt	4,55	6,80	6,50	6,42	5,71	6,21
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	5,91	6,50	7,00	6,42	6,18	6,29
Negativ inverkan - klientens förklaring	2,64	3,80	2,00	2,83	2,65	2,63
Negativ inverkan - ytlig kontroll	2,11	3,50	4,50	3,42	2,65	2,50

Gruppering: position i revisionsföretaget	Lägre position	Std.Dev.	Högre position	Std.Dev.
N	30		41	
Mean	5,00		4,74	
Std.Dev.	1,715		1,950	
Bra/grundlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	6,09	1,34	6,28	0,99
Tidigare erfarenhet om branschen påverkar på kvaliteten positivt	6,07	1,42	5,96	1,14
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	6,53	0,84	6,23	1,16
Negativ inverkan - klientens förklaring	2,82	1,38	2,64	1,04
Negativ inverkan - ytlig kontroll	3,47	1,83	2,57	1,17

Gruppering: kännedom av ISA	Dåli kännedom	Std.Dev.	Bra kännedom	Std.Dev.
N Mean	33		38	
Std.Dev.	4,75		4,82	
	1,558		2,097	
Bra/gnrndlig kännedom påverkar på kvaliteten positivt	5,82	1,29	6,50	0,92
Tidigare erfarenhet ombransch påverkar på kvaliteten positivt	5,55	1,39	6,24	1,05
Revisionskvaliteten förbättras i längre kundförhållanden	6,24	0,87	6,32	1,16
Negativ inverkan- klientens förklaring	3,03	1,31	2,47	1,03
Negativ inverkan - ytlig kontroll	3,09	1,70	2,58	1,26

BILAGA 11 SVARSFÖRDELNING- FAKTORER SOM PÅVERKAR
INSAMLANDET AV UPPGIFTER

Gmppering: antal år revisionserfarenhet	mindre än ett år	1-3 år	4-6 år	7-10 år	över 10 år
N	14	3	4	9	41
Mean	4,23	4,58	4,31	4,81	5,00
Std.Dev.	1,156	1,526	1,491	1,101	0,951
Tid	3,36	2,66	3,25	4,89	4,83
Intresse / hur viktigt?	5,93	6,33	6,50	6,33	6,37
Data-program	3,71	4,33	3,50	4,00	4,20
Kundfördelning enligt bransch	3,93	5,00	4,00	4,00	4,59

Gmppering: antal år revisionserfarenhet	Mindre än 10 år	Std.Dev.	Över 10 år	Std.Dev.
N	30		41	
Mean	4,48		5,00	
Std.Dev.	1,227		0,951	
Tid	3,54	1,46	4,83	1,36
Intresse / hur viktigt?	6,27	0,95	6,37	0,83
Data-program	3,89	1,44	4,20	1,63
Kundfördelning enligt bransch	4,23	2,02	4,59	1,63

C.mppering: position i revisionsförening	muncce	associate ■				
		mmstant / JITIGr	seulcr asociHI/ seniorisimm	Immager	semm manager	pnrtner
N	11	5	2	12	17	24
Mean	4,30	4,05	5,13	4,58	4,96	5,05
Std.Dev.	0,989	1,799	1,136	1,211	1,015	0,937
Tid	3,36	2,40	3,00	4,00	4,00	4,00
Intresse / hur viktigt?	5,73	6,60	6,00	6,62	6,35	6,38
Data-program	3,64	3,80	5,50	3,67	4,29	4,17
Kundfördelning enligt bransch	4,18	3,40	6,00	4,17	4,12	4,79

Gruppering: position i revisionsföretaget	Lägre position	Std.Dev.	Högre position	Std.Dev.
N	30		41	
Mean	4,51		5,00	
Std.Dev.	1,219		0,957	
Tid	3,28	1,30	4,97	1,36
Intresse / hur viktigt?	6,19	0,91	6,36	0,86
Data-program	4,15	1,45	4,23	1,62
Kundfördelning enligt bransch	4,44	1,91	4,46	1,73

Gmpperin : kännedom av ISA	Dåli	kätmedom	Std.Dev.	Bra kännedom	Std.Dev.
N Mean		33		38	
Std.Dev.		4,52		4,97	
		0,926		1,120	
Tid	4,03	1,51	4,66	1,44	
Intresse / hur viktigt?	5,88	0,99	6,63	0,59	
Data-program	3,85	1,42	4,21	1,66	
Ktmdfördelning enligt bransch	4,33	1,81	4,39	1,82	