

# Magisteruppsats

*Master's thesis – one year*

Företagsekonomi  
*Business Administration*

**Hur påverkas revisorers professionella skepsis av tidspress respektive granskning av redovisning till verkligt värde?**

**Elin Lindgren  
Pia Saez**



**Mittuniversitetet**

MID SWEDEN UNIVERSITY

Campus Härnösand Universitetsbacken 1, SE-871 88. Campus Sundsvall Holmgatan 10, SE-851 70 Sundsvall.  
Campus Östersund Kunskapens väg 8, SE-831 25 Östersund.  
Phone: +46 (0)771 97 50 00, Fax: +46 (0)771 97 50 01.

**Mittuniversitetet**

Avdelningen för Ekonomivetenskap och Juridik  
Magisteruppsats i företagsekonomi, 15 hp

**Examinator:** Martin Johanson

**Handledare:** Peter Öhman

**Författare:** Pia Saez Toro, pisa1501@student.miun.se; Elin Lindgren,  
elli1207@student.miun.se

**Datum:** 2016-07-04

## Sammanfattning

Professionell skepsis är en förutsättning för en fungerande revision och för att upprätthålla kvaliteten på revisionen krävs det av revisorerna att vara professionellt skeptiska. Det finns flera faktorer som påverkar hur revisorer kan upprätthålla kvaliteten på revisionen. Bland annat har den tidspress som revisorer utsätts för visat sig ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten eftersom revisorer till följd av tidspress kan uppvisa dysfunktionella beteenden som kan innebära att de lägger ner mindre tid än vad som faktiskt behövs för att utföra en bra revision. Vidare finns det en utmaning för revisorer i de situationer där de ska granska verkliga värden om det inte finns några marknadspriser för tillgången eller skulden och redovisning till verkligt värde ska beräknas med hjälp av interna uppskattningar och beräkningar.

Tidigare studier har undersökt hur tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde påverkar revisionskvaliteten, men inte hur den professionella skepsisen påverkas av dessa två faktorer, trots att professionell skepsis är en förutsättning för en god revisionskvalitet. Tanken med denna undersökning är därför att beskriva och analysera hur revisorers professionella skepsis påverkas av dessa två faktorer.

För att besvara studiens syfte skickades enkäter ut till totalt 3477 svenska kvalificerade revisorer varav 132 användbara svar inkom. Enkäten innehöll bakgrundsinformation om respondenten, frågor om revisorers professionella skepsis, granskning av redovisning till verkligt värde samt tidspress. Tillsammans utgjorde dessa basen för studiens analys och slutsats.

Utifrån resultatet kan vi konstatera att revisorerna inte upplever särskilt stor tidspress utan tycker att tidsbudgetarna är relativt uppnåeliga trots att revisorerna till viss del agerar på ett dysfunktionellt sätt till följd av den tidspress som förekommer. Vidare pekar resultatet på att revisorer anser att de står inför en utmaning när det gäller granskning av redovisning till verkligt värde. Vi kan dra slutsatsen att varken tidspress eller granskning av redovisning till verkligt värde starkt påverkar revisorers professionella skepsis. Däremot visar resultatet ett svagt negativt samband mellan professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde. Den låga svarsfrekvensen på 3,8 procent gör det viktigt att påpeka att studiens slutsatser måste dras med stor försiktighet.

**Nyckelord:** Revisor, oberoende, revisionskvalitet, professionell skepsis, tidspress, granskning av redovisning till verkligt värde, kompetens, etiskt förhållningssätt

## **Abstract**

Professional skepticism is a prerequisite for a functioning audit and to maintain the quality of the audit it is required by the auditors to be professionally skeptical. There are several factors that affect how auditors can maintain the quality of the audit. Time budget pressure, for example, has shown to have a negative impact on audit quality since the auditors as a result of time budget pressure may show dysfunctional behavior. This means that auditors may spend less time that is actually required to perform a good audit. Furthermore, there is a challenge for the auditors in auditing fair value measurements if there is no active market for the asset or liability and when the fair value is calculated using internal estimates and calculations.

Previous studies have examined how time pressure and audit of fair value measurements have affected audit quality, but not how auditors' professional skepticism is directly affected by these two factors, despite the fact that professional skepticism is a prerequisite for a good audit quality. The aim of this study is to describe and analyze how the auditor's professional skepticism is affected by these two selected factors.

To answer the aim of the study questionnaires was sent out to a total of 3477 Swedish qualified auditors and we got 132 useful answers. The questionnaire included background information of the respondent, questions about auditor's professional skepticism, audit of fair value measurements and time budget pressure. These questions formed the base of the study's analysis and conclusion

The results indicate that auditors does not experience great time budget pressure but feel that the time budgets are relatively attainable although they still to a certain extent show dysfunctional behavior as a result of time budget pressure. The result also indicates that auditors feel that they face challenges when auditing fair value measurements. Further, we can based on the result conclude that neither time budget pressure nor audit of fair value measurements strongly influence auditors' professional skepticism. The results however, show a weak negative correlation between professional skepticism and audit of fair value measurements. The study's low response rate of 3.8 percent means that the results must be interpreted with great caution.

**Keywords:** Auditor, auditors' independence, audit quality, professional skepticism, time budget pressure, fair value accounting, competence, ethical approach

## **Förord**

Denna magisteruppsats är skriven inom ämnet företagsekonomi med inriktning redovisning och revision och har genomförts under vårterminen 2016 på Mittuniversitetet i Sundsvall. Denna process har varit mycket intressant och lärorik.

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Peter Öhman som under arbetets gång givit oss värdefulla åsikter och vägledning.

Tack!

---

Pia Saez Toro

---

Elin Lindgren

## Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syfte.....	2
2. Teoretisk referensram.....	3
2.1 Revisionens funktion.....	3
2.2 Professionell skepsis.....	4
2.2.1 Övergripande om professionell skepsis.....	4
2.2.2 Kompetens.....	4
2.2.3 Oberoende.....	5
2.2.4 Etiskt förhållningssätt.....	5
2.3 Tidspress.....	6
2.3.1 Tidspress i arbetet för revisorer.....	6
2.3.2 Problem med tidspress.....	7
2.4 Redovisning till verkligt värde.....	7
2.4.1 Övergången från historiskt anskaffningsvärde till verkligt värde.....	7
2.4.2 Värderingshierarkin.....	7
2.4.3 Problem med granskning av redovisning till verkligt värde.....	8
2.5 Hypotesformuleringar.....	8
3. Metod.....	10
3.1 Litteratursökning och källkritik.....	10
3.2 Val av ansats, metod och forskningsdesign.....	10
3.2.1 Ansats och metod.....	10
3.2.2 Forskningsdesign.....	10
3.3 Urval.....	11
3.4 Datainsamlingsinstrument.....	11
3.4.1 Enkätens utformning.....	11
3.4.2 Följebrev.....	12
3.4.3 Pilotstudie.....	13
3.4.4 Begränsningar med enkäten.....	13
3.5 Datainsamling.....	13
3.5.1 Operationalisering.....	13
3.5.2 Svarsfrekvens och bortfallsanalys.....	14

3.6 Metod för dataanalys .....	16
3.6.1 Statistisk bearbetning.....	16
3.6.2 Reliabilitetsanalys.....	16
3.6.3 Korrelationsanalys .....	17
3.6.4 Regressionsanalys.....	17
3.6.5 P-värde .....	17
3.7 Reliabilitet, validitet och etiskt förhållningssätt.....	18
3.7.1 Reliabilitet.....	18
3.7.2 Validitet .....	18
3.7.3 Etiska ställningstaganden .....	19
4. Resultat och analys.....	20
4.1 Deskriptiv statistik .....	20
4.2 Korrelationsmatris.....	22
4.3 Regressionsanalys.....	23
4.4 Hypotesprövning .....	23
4.4.1 Professionell skepsis och tidspress.....	23
4.4.2 Professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde .....	25
5. Slutsats och förslag till fortsatt forskning.....	27
5.1 Slutsats .....	27
5.2 Förslag till fortsatt forskning .....	28
Referenser .....	29
Appendix A .....	36
Appendix B .....	37
Appendix C.....	39

## Figurförteckning

Figur 2.1 Ansvarsmodellen för revisorer	3
Figur 2.2 En illustration av hypoteserna	9
Figur 3.1 Studiens bortfall och svarsfrekvens	15

## Tabellförteckning

Tabell 4.1 Deskriptiv statistik	20
Tabell 4.2 Medelvärden för frågorna som avser professionell skepsis	20
Tabell 4.3 Medelvärden för frågorna som avser tidspress	21
Tabell 4.4 Medelvärden för frågorna som avser granskning av redovisning till verkligt värde	21
Tabell 4.5 Pearsons korrelationstest mellan studiens variabler	22
Tabell 4.6 Multipel regressionsanalys för studiens variabler	23

## 1. Inledning

---

*Det första avsnittet inleds med en problembakgrund där vi redogör för revisionskvalitet och hur den påverkas av revisorers professionella skepsis, tidspress samt granskning av redovisning till verkligt värde. Vidare presenteras en problemformulering följt av studiens forskningsfrågor och syfte.*

---

### 1.1 Problembakgrund

Enligt professionens föreskrifter är syftet med revision att planera, granska, värdera och uttala sig om ett företags bokföring, årsredovisning och förvaltning (FAR, 2015a). Revisorn ska i grunden verka för företagets redovisningsberättigade intressenter och vara den granskande länken mellan dessa och den redovisningsskyldiga företagsledningen (Öhman, 2005). Revisionen skapar därför en ökad trovärdighet för ett företags finansiella ställning och sätter en kvalitetsstämpel på den finansiella informationen. Trots att syftet med revisionen är att granska material på ett sätt som ska kunna anses vara tillförlitligt inträffar det revisionsskandaler som exempelvis Enronskandalen vilken har lett till att innehållet i redovisningar och kvaliteten på revisionen har ifrågasatts (Öhman, 2007).

För att upprätthålla kvaliteten på revisionen krävs det av revisorerna att vara professionellt skeptiska, en egenskap som är grundläggande för en effektiv granskning och definieras som ett ifrågasättande sinne och en kritisk bedömning av revisionsbevis (Hurt, 2010). Det är viktigt att revisorn har tillräcklig kompetens och följer de etiska kraven i granskningen. Det är dessutom viktigt att revisorerna är objektiva i sina ståndpunkter och därmed är oberoende till de som granskas. Brist på professionell skepsis tenderar att leda till att revisorer inte samlar och analyserar tillräckliga bevis för att göra ett bra arbete (Nelson, 2009). Att revisorer förlitar sig alltför mycket på den information som deras kunder ger dem snarare än att tillämpa professionell skepsis har varit ett bekymmer för lagstiftare under lång tid (Feng & Li, 2014). Professionell skepsis är alltså en förutsättning för en fungerande revision och en förutsättning för en revision av hög kvalitet men revisionsskandalerna indikerar att revisorer inte alltid kan upprätthålla detta förhållningssätt.

Även tidspressens inverkan på revisionskvaliteten visas i studier av Liyanarachchi och McNamara (2008) och Bowrin och King (2009). Tidigare studier har visat att det till följd av en stark priskonkurrens mellan revisionsbyråer på marknaden är nödvändigt att hålla kostnaderna nere för att genomföra en revision (Fischer, 1996; Gundry & Liyanarachchi, 2007). Detta skapar ett behov av att hantera kostnaderna genom att styra arbetstiden vilket görs genom att etablera tidsbudgetar för varje revisionsuppdrag (McDaniel, 1990). Revisorer är själva ansvariga för att dessa tidsbudgetar hålls samtidigt som det förväntas av dem att upprätthålla en god revisionskvalitet. Tidigare studier har visat att dessa tidsbudgetar ofta är alltför snäva vilket skapar en tidspress på revisorerna och att dessa tidsbudgetar därmed har en negativ inverkan på revisionskvaliteten. (Liyanarachchi & McNamara, 2008; Bowrin & King, 2009) Tidigare forskning har också visat att tidspressen uppfattas som en viktig orsak till dåligt revisionsarbete (Alderman & Deitrick, 1982; Coram et al., 2004; Gundry & Liyanarachchi, 2007).



Ett mer aktuellt problem som också kan ge upphov till sämre revisionskvalitet är granskning av redovisning till verkligt värde, vilket har studerats av forskare som Kumarasiri och Fischer (2011) samt Bell och Griffin (2012). Utmaningen för revisorer att upprätthålla en god revisionskvalitet ligger i situationer där de ska granska verkliga värden när det inte finns några marknadspriser för tillgången eller skulden och när verkligt värde ska beräknas med hjälp av interna uppskattningar och beräkningar (Nissim, 2003; Penman, 2007; Pannese & Delfavero, 2010; Kumarasiri & Fischer, 2011; Bell & Griffin, 2012; Bratten et al., 2013). Det kan enligt Landsman (2007) bli svårt för revisorn att verifiera uppskattningarna vilket även styrks av Öhman (2005) som menar att framtidsorienterad information uppfattas vara svår att granska och bedöma. Även en studie av Christensen et al. (2012) ifrågasätter om komplexiteten av granskningen av redovisning till verkligt värde har överträffat revisorers förmåga att ge en hög nivå av försäkran när det finns en extrem osäkerhet i de verkliga värdena. Benston (2008) hävdar att i vissa fall kommer det att vara omöjligt för revisorer att verifiera siffror och menar vidare att cheferna, trots allt, kan hävda att de känner till sin marknad och de belopp tillgångarna skulle säljas för i större utsträckning än den externa revisorn som ska granska uppskattningarna.

## 1.2 Problemformulering

Forskare som Liyanarachchi och McNamara (2008) och Bowrin och King, (2009) har påvisat att tidspress påverkar revisionskvaliteten och revisionsarbetet överlag. Andra forskare som Kumarasiri och Fischer (2011) och Bell och Griffin (2012) har undersökt de olika utmaningar som granskning av redovisning till verkligt värde medför och dess konsekvenser för revisionskvaliteten. Tidigare studier har alltså undersökt hur tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde påverkar revisionskvaliteten, men inte hur den professionella skepsisen explicit påverkas av dessa två faktorer, trots att professionell skepsis är en förutsättning för en god revisionskvalitet.

Utifrån problembakgrunden har vi formulerat följande forskningsfrågor:

- I vilken utsträckning anser revisorer att deras professionella skepsis påverkas av tidspress?
- I vilken utsträckning anser revisorer att deras professionella skepsis påverkas av granskning av redovisning till verkligt värde?

## 1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att analysera revisorers professionella skepsis samt hur revisorer påverkas av tidspress och av svårigheterna i granskning av redovisning till verkligt värde. Vidare är syftet att analysera hur revisorer anser att deras professionella skepsis påverkas av tidspress samt av granskningen av redovisning till verkligt värde.

## 2. Teoretisk referensram

*Följande avsnitt behandlar den teori som ligger till grund för studien och mynnar ut i två hypoteser. Avsnittet innehåller en redogörelse för revisionens funktion följt av en beskrivning av begreppet professionell skepsis och dess olika delar. Vidare behandlas revisorernas tidspress följt av granskning av redovisning till verkligt värde.*

### 2.1 Revisionens funktion

Revisorers huvudsakliga uppgift är att kvalitetssäkra information. De ska säkerställa att företagens redovisning har upprättats enligt god redovisningssed samt göra en kontroll över att företagsledningen genomfört en god förvaltning av företaget. (Johansson, 2005) Genom att ha en revisor får den finansiella informationen som det redovisningsskyldiga företaget lämnar ut till sina redovisningsberättigade intressenter en allmänt accepterad kvalitetsstämpel vilket skapar trovärdighet (Öhman, 2005). Med tanke på den risk som investerare och övriga intressenter tar är det viktigt att den finansiella informationen skapar ett tillförlitligt informationsflöde mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade. Företagen lämnar ut två sorters information till intressenterna där en sorts information distribueras direkt utan att kvalitetssäkras av revisorer och den andra informationen går via revisorerna för kvalitetssäkring. De som är ytterst redovisningsberättigade är företagets aktieägare, investerare och övriga externa intressenter. (Öhman, 2007) Syftet med en revision är därför att skydda intressenterna och öka graden av förtroende för avsedda användare av informationen i årsredovisningen. Detta uppnås genom ett yttrande från revisorn om huruvida de finansiella rapporterna framställts i enlighet med ett tillämpligt finansiellt ramverk. En revision i enlighet med ett sådant ramverk tillsammans med relevanta etiska krav, gör det möjligt för revisorn att göra detta yttrande. (Broberg, 2013) Figur 2.1 visar förhållandet mellan revisorer, redovisningsberättigade och redovisningsskyldiga med fokus på informationsflöden och kvalitetssäkring.



Figur 2.1 Ansvarsmodellen för revisorer (Öhman, 2007).

Enligt Öhman et al. (2012) har revisorer en delad lojalitet då de måste tjäna ägare och andra externa intressenter samtidigt som de måste tillfredsställa företagsledningen. Det finns en risk att revisorerna överger sitt uppdrag att skydda intressenterna och istället allierar sig med kunderna som betalar revisorernas arvoden och som i praktiken har makten att avskeda dem (Bazerman et al., 1997).

## 2.2 Professionell skepsis

### 2.2.1 Övergripande om professionell skepsis

Professionell skepsis är en egenskap som är grundläggande för en effektiv granskning och definieras som ett ifrågasättande sinne och en kritisk bedömning av revisionsbevis (Hurtt, 2010). Det är svårt för revisorerna att ha tillräcklig professionell skepsis, särskilt då de förlitar sig på specialisters uppskattningar och bedömningar. Professionell skepsis är särskilt viktigt vid granskning av verkliga värden, då beloppen är osäkra och bevisningen inte är konkret. (Bratten et al., 2013) Detta beror på att vissa indata som används inte är observerbara och därmed komplexa vilket gör det svårt för revisorn att säkerställa de subjektiva antagandena (Fornaro & Barbera, 2007). För att revisorn ska kunna utöva professionell skepsis så måste han eller hon förstå sambandet mellan underlaget för revisionen och riskerna med granskningen, ha kunskap om potentiella fel i uppskattningarna och kunna känna igen mönster som tyder på ökad risk (Nelson, 2009). Brist på kunskap om värdering kan hämma revisorns förmåga att korrekt bedöma risker. Bratten et al. (2013) menar att brist på kunskap sannolikt leder till bristande professionell skepsis då revisorn använder sig av företagets uppskattningar som utgångspunkt i granskningen. Det leder i sin tur till att revisorn har svårigheter i att tillräckligt utvärdera företagets antaganden, testa värderingsmodellerna, undersöka tillgängliga bevis och utvärdera specialisternas arbete.

Granskningen kan även innebära att revisorn behöver förhandla med ledningen och enligt Iyer och Rama (2004) och McCracken et al. (2008) kan revisorer ha problem med att upprätthålla sin professionella skepsis vid förhandlingar med ledningen. Detta eftersom det blir svårt för revisorer att förhandla med sina kunder och samtidigt tillfredsställa dem vilket stärks av tidigare forskning som visat att kunder kan uppfatta revisorers professionella skepsis som negativ (Behn et al., 1997; Westerdahl, 2005; Hellman, 2006; Öhman et al., 2012). I denna studie ser vi professionell skepsis som ett överordnat begrepp för kompetens, oberoende och etiskt förhållningssätt då det finns indikationer från tidigare studier att dessa tre delar ingår i professionell skepsis. Följer gör en kort redogörelse av dessa begrepp.

### 2.2.2 Kompetens

Kompetens kan definieras som den potentiella handlingsförmåga en individ har i relation till en viss situation eller uppgift (Ellström, 1992). Inom revision är kompetens enligt forskarna allmänt hur pass duktiga revisorer är på att upptäcka fel i företaget som revideras och beroende på kompetensnivån kan en situation hanteras på olika sätt. Exempelvis kan en situation som upplevs som mycket stressande för en person, upplevas som mindre stressande för en person med högre kompetens. Således påverkar revisorns kompetens hur denne agerar i en stressad situation. (DeAngelo, 1981)

Revisorers kompetens kring redovisningen och förståelse för det reviderade företaget och dess bransch är avgörande för en bra revision (Carcello et al., 1992; Warming-Rasmussen & Jensen, 1998). Tidigare forskning visar dock att revisorns yrkesutövning ställer krav på revisorn att inneha kompetens inom flera olika områden. Vidare har revisorns arbetsuppgifter successivt utökats med vissa kontrollmoment, som exempelvis att granska skatter och avgifter samt rapportera om ekonomisk brottslighet. Revisorns kompetens är också av avgörande betydelse vid exempelvis bedömningar kring bolaget som going concern. (Krishnan & Krishnan, 1996) Bristande kunskap hos revisorer bidrar till svårigheter att validera information och antaganden från företagsledningen. I många fall minskar revisorns förmåga att kommunicera effektivt med företagsledningen samt att identifiera och utvärdera potentiella problem. (Bratten et al., 2013)

### 2.2.3 Oberoende

Revisorns oberoende utgör enligt Beattie et al. (1999) grunden för revisionsprofessionen. Oberoendet är enligt Gometz (2006) revisorns stolthet samtidigt som det är dennes akilleshäl och har ifrågasatts i tidigare studier av exempelvis Windsor och Ashkanasy (1995) och Richard (2006). Grunden för förhållandet mellan revisorer och de redovisningsberättigade är att revisorerna agerar oberoende. Det som ger revisionen dess värde och acceptans är att granskningen är neutral och oberoende och därför har intressenterna rätt att kräva att revisorerna lever som de lär. (Öhman, 2007) Det är viktigt att revisorerna utför sina uppdrag opartiskt och självständigt samt att de är objektiva i sina ställningstaganden. Revisorer får exempelvis inte ha några ekonomiska intressen i det företag de ska revidera och inte heller ha nära personliga relationer till dem som blir granskade. I praktiken arbetar revisorer ofta nära de som ska granskas vilket gör det svårt för dem att upprätthålla sitt oberoende. (Öhman, 2007) Den relation som uppstår riskerar också att bli stark till följd av det ekonomiska beroendet revisorer har till kunderna (Bazerman et al., 2002).

När revisorerna arbetar nära företagsledningen menar Jönsson (2005) att revisorerna stöter på problem om de vill ifrågasätta ledningens information eftersom det inte går att ifrågasätta information utan att samtidigt ifrågasätta den intygande personens heder. När revisorn låter bli att ifrågasätta företagsledningen riskerar revisorn att inte upptäcka fel i granskningen. Om revisorn däremot ifrågasätter ledningen, i de fall när deras rapporteringsmål är väsentligt olika, kan det tvinga fram situationer där revisorn måste förhandla med ledningen (Bame-Aldred & Kida, 2007). Förhandling handlar om att förena motstridiga åsikter som uppkommit i diskussioner där den ena parten eller båda parter ger med sig (Beattie et al., 2000). I de situationer där en förhandling har uppstått menar Kleinman och Palmon (2002) att revisorn behöver kunna stå emot press från kunden vilket Knapp (1985) hävdar är synonymt med oberoende. Det kan således innebära att revisorer vid förhandling måste arbeta för att kunna bevara sin position och upprätthålla sitt oberoende.

### 2.2.4 Etiskt förhållningssätt

En etisk kultur kan enligt Treviño (1998) definieras som de aspekter inom en organisation som förespråkar etiskt beteende och förhindrar oetiskt uppförande. Inom en organisation fungerar den etiska kulturen som ett informellt kontrollsystem uppbyggt av traditioner,

övertygelser och gemensamma värderingar (Deal & Kennedy, 1982). Etisk kultur kännetecknas av bland annat regler, ledarskap och normer som ska guida och forma beteenden (Smircich, 1983). Tidigare studier inom revisionsområdet indikerar att revisorers etiska beslut kan vara starkt influerade av den etiska kulturen inom revisionsbyrån (Windsor & Ashkanasy, 1995; Douglas et al., 2001) och resultat från Svanberg och Öhman (2013) tyder på att en revisionsbyrås etiska kultur har en nyckelroll i de processer som styr revisionskvaliteten. Resultat från Svanberg och Öhman (2016) visar också att revisorer som arbetar på revisionsbyråer med en stark etisk kultur är mer benägna att fatta objektiva beslut än revisorer som arbetar på byråer med mindre stödjande etiska kulturer.

Den nivå av moral som revisorer har påverkar deras åtaganden och ansvaret de tar. Detta innebär att revisorer med högre moral fattar beslut och gör bedömningar mer objektivt än revisorer med lägre moral. (Warming-Rasmussen & Windsor, 2003) De senaste revisionskandalerna har lett till att förtroendet för revisorer har rubbats på grund av att de handlat oetiskt, vilket har lett till reducering av tillit hos aktörerna på den finansiella marknaden (Barlaup et al., 2009). För att motverka oetiska beteenden finns det yrkesetiska regelverk som fungerar som hjälpmedel i beslutsfattandet vid etiska dilemman. Revisorn måste följa de etiska kraven som ställs för att kunna utföra arbetet i enlighet med revisionspraxis och allmänhetens intresse. (FAR, 2015b).

## 2.3 Tidspress

### 2.3.1 Tidspress i arbetet för revisorer

För att förbli konkurrenskraftiga måste revisionsbyråer hantera kostnader och maximera effektiviteten, liksom alla andra organisationer (Power, 2003). Till följd av att kunder efterfrågar offerter för att jämföra olika val, behöver revisorerna kunna erbjuda konkurrenskraftiga priser. Det har blivit vanligare att revisionsbyråer erbjuder rådgivnings- och konsultationstjänster utöver rena revisionstjänster och många hävdar att detta medför en risk att kvalitetskonkurrens ersätts av priskonkurrens. Detta på grund av att revisionsbyråerna är tvungna att ha uppsikt över sina kostnader och maximera sin lönsamhet samtidigt som de måste upprätthålla en hög revisionskvalitet. (McDaniel, 1990; Power, 2003; Sweeney & Pierce, 2004; Liyanarachchi & McNamara, 2008) Revisorer måste således balansera mängden arbete för granskningsprocessen med de resurser som blivit tilldelade revisionen. Detta kan leda till situationer där revisorerna inte kan utföra arbetet som förväntas av dem. (Gundry & Liyanarachchi 2007) För att hantera kostnaderna kan man styra arbetstiden genom att upprätta tidsbudgetar för varje revisionsuppdrag (McDaniel, 1990). Tidsbudgetar är ett viktigt verktyg inom revisionsyrket och används ofta för planering av revisionen samt för uppdelning av arbetet inom revisionsteamet. Dessa tidsbudgetar omfattar planering av hur lång tid varje del av granskningsprocessen får ta samt fastställer en tidsfrist för när den fullständiga revisionen ska vara slutförd. (Liyanarachchi & McNamara, 2008; Bowrin & King, 2009). Med hjälp av tidsbudgetar kan revisionsbyråerna alltså balansera kostnader och kvalitet samt effektivisera revisionsarbetet. Dock kan uppskattningen av tidsåtgången för revisionen samtidigt ge upphov till tidspress bland revisorerna. (Kelly & Margheim, 1990; Liyanarachchi & McNamara, 2008; Bowrin & King, 2010)

### 2.3.2 Problem med tidspress

För att hantera alltför snäva tidsbudgetar kan revisorer uppvisa dysfunktionella beteenden som inte är hållbara och som kan utgöra ett hot mot revisionskvaliteten (Kelley & Margheim, 1990; Svanberg & Öhman, 2013). Dessa dysfunktionella beteenden kan innebära att revisorer antingen arbetar på sin fritid eller lägger ner mindre tid än vad som faktiskt behövs för att utföra en bra revision och alltså hoppar över vissa steg i revisionsprocessen (Liyanarachchi & McNamara, 2008). Detta innebär att revisorer, utan tillräckliga bevis, förlitar sig på sina kunders egna interna kontroller och accepterar deras förklaringar till valda redovisningsmetoder (Otley & Pierce, 1996a; Svanberg & Öhman, 2013). Tidspressen sätter även revisorer i en situation där de behöver kompromissa och göra en avvägning av hur hög kvalitet revisionsarbetet ska hålla och hur mycket tid som ska läggas på varje steg i revisionsprocessen. (Liyanarachchi & McNamara, 2008) Revisorer hamnar även i ett dilemma när de ska fatta beslut under tidspress eftersom den egna vinningen ställs mot kvaliteten av revisionen (Scott & McManus, 2010).

## 2.4 Redovisning till verkligt värde

### 2.4.1 Övergången från historiskt anskaffningsvärde till verkligt värde

Den ökande trenden mot att redovisa tillgångar och skulder till verkligt värde i den finansiella rapporteringen har beskrivits som ett paradigmskifte. Förskjutningen har skett från att redovisa till historiskt anskaffningsvärde till att värdera tillgångarna och skulderna till verkligt värde. (Barlev & Haddad 2003; Kumarasiri & Fisher, 2011) Dessa förändringar återspeglar användarnas behov av information och ansträngningar från organisationer som exempelvis IASB att öka relevansen i den finansiella informationen. (Francis & Schipper, 1999; Marton et al., 2010) Med relevant information menas finansiell information som är användbar för investerare och andra intressenter i deras beslutsfattande (Öhman, 2007). Verkliga värden anses vara relevanta eftersom de återspeglar aktuellt värde på företagets tillgångar och skulder det vill säga de förhållanden under vilka investerare tar sina beslut. Dessutom speglar verkliga värden prisrikligheten bättre samt förenklar den finansiella rapporteringen. (Barth, 2007) Kritiker framför dock att verkliga värden kräver en perfekt marknad vilket inte finns och leder till att ledningen har större möjligheter att manipulera redovisningen (Song et al., 2010). Med detta följer en utmaning för revisorer och andra intressenter att avgöra hur verkliga värden har fastställts. Utmaningen försvåras ytterligare då redovisning till verkligt värde beräknas i en hierarki på tre nivåer. (Ronen, 2008; IFRS 13, 2011).

### 2.4.2 Värderingshierarkin

För att bestämma det verkliga värdet innehåller IFRS 13 en värderingshierarki som delas in i tre nivåer. I första hand (nivå 1) ska ett noterat pris på en aktiv marknad användas och torde alltid ge den mest tillförlitliga uppskattningen av det verkliga värdet. En aktiv marknad innebär en marknad där transaktioner sker ofta vilket gör att ett pris kan fastställas kontinuerligt. I andra hand (nivå 2) används värderingstekniker som bygger på indata som är allmänt tillgänglig d.v.s. priser för liknande tillgångar och i tredje hand (nivå 3) används värderingstekniker som bygger på indata som inte är observerbara. (Sundgren et al., 2013) Nivå 3 anses vara förenat med låg tillförlitlighet (Cairns, 2006). Syftet med att använda en värderingsteknik är att vid värderingstidpunkten uppskatta det pris till vilket en transaktion för

att sälja tillgången eller överlåta skulden skulle äga rum mellan marknadsaktörer under normala förhållanden och på aktuella marknadsvillkor.

### 2.4.3 Problem med granskning av redovisning till verkligt värde

Enligt ISA 540, som behandlar granskning av uppskattningar av verkligt värde, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om huruvida uppskattningar av verkligt värde i de finansiella rapporterna är rimliga, samt om upplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga. Dessutom ska revisorn ägna stor uppmärksamhet åt uppskattningar och bedömningar som är förknippade med hög risk. Vid bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i samband med uppskattningar av verkligt värde, ska revisorn skaffa sig en förståelse för hur företagsledningen gör sina beräkningar och av de data som de bygger på. Revisorn ska även beakta relevanta interna kontroller, värderingsmodeller, de antaganden som uppskattningarna bygger på och om ledningen anlitat en specialist. (ISA, 540)

Beräkningen av det verkliga värdet fungerar väl om marknader kan anses vara närmast perfekta och kompletta. I praktiken är det ofta inte fallet vilket innebär att tillgångarnas värde inte alltid kan fastställas på ett entydigt sätt. Faktorer som exempelvis transaktionskostnader och andra faktorer som gör att marknader inte är perfekta kan leda till att återanskaffningsvärdet, likvidationsvärdet och nuvärdet av förväntade kassaflöden avviker från varandra. På en imperfekt marknad kan en och samma tillgång värderas olika av olika personer. Om sådana brister föreligger kan inte längre verksamheten avbildas på ett tillförlitligt sätt. (Marton et al., 2010)

Det finns en oro över den subjektivitet som ökar i samband med nivåerna i värderingshierarkin, nivå 3 i synnerhet, då mätningarna hänförs till uppskattningar av hypotetiska marknadspriser (Barth, 2007; Penman, 2007; Alves, 2013). Det vill säga uppskattningar och tillhörande upplysningar avseende tillgångar och skulder som inte handlas på aktiva marknader. Ju högre nivå i värderingshierarkin desto mer osäkerhet i värderingen (Marton et al., 2010). Det kan enligt Landsman (2007) bli svårt för revisorn att verifiera uppskattningarna vilket även styrks av Öhman (2005) som menar att framtidsorienterad information uppfattas vara svår att granska och bedöma. Benston (2008) hävdar att det i vissa fall kommer att vara omöjligt för revisorn att verifiera siffror eller ens ifrågasätta ledningens uppskattningar och enligt Griffith et al. (2013) och Kumarasiri och Fisher (2011) är det svårt att försäkra sig om att värderingen är korrekt gjord på grund av komplexiteten i värderingen. Vidare menar Benston (2008) att ledningen, trots allt, kan hävda att de känner till sin marknad och de belopp tillgångarna skulle säljas för i större utsträckning än den externa revisorn som ska granska uppskattningarna.

## 2.5 Hypotesformuleringar

Utifrån den teoretiska referensramen motiveras och formuleras två hypoteser enligt nedan.

Enligt Hurr (2010) krävs det att revisorer ska vara professionellt skeptiska för att upprätthålla god revisionskvalitet och som framgår under avsnitt 2.3 har tidspressen visat sig ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten (Liyanarachchi & McNamara, 2008; Bowrin & King, 2009). Då tidspressen leder till att revisorer inte kan lägga ner tillräcklig tid på granskningen kan

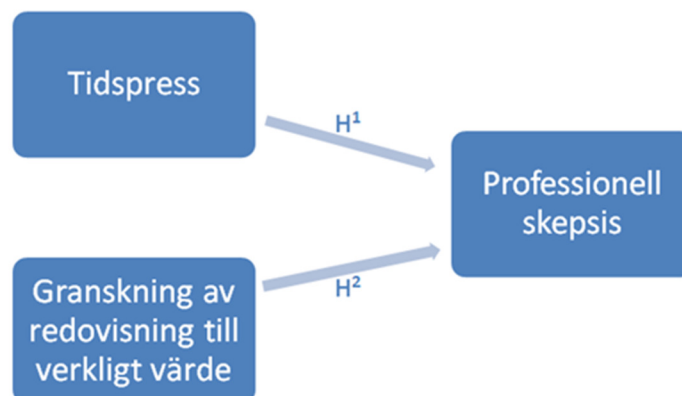
detta således innebära att det inte finns tid för revisorerna att vara ifrågasättande utan att de istället genar i svängarna. Detta innebär också att revisorerna kan förlora sitt oberoende eftersom de litar på ledningens uppskattningar och inte ifrågasätter gjorda antaganden och därmed inte kan göra ett professionellt grundat uttalande i revisionsberättelsen. Eftersom professionell skepsis är en förutsättning för en revision av hög kvalitet gör vi ett antagande att tidspress har en negativ inverkan på professionell skepsis. Följande hypotes formuleras:

**H<sub>1</sub>:** Revisorers professionella skepsis påverkas negativt av tidspress.

Som framgår under avsnitt 2.4 har Kumarasiri och Fischer (2011) och Bell och Griffin (2012) funnit att granskning av redovisning till verkligt värde kan ge upphov till sämre revisionskvalitet. Granskning av redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver att revisorerna noggrant granskar ledningens egna uttalanden från den interna kontrollen och ledningens egna beräkningar. Det kan dock enligt Landsman (2007) bli svårt för revisorer att verifiera dessa uppskattningar vilket även styrks av Öhman (2005) som menar att revisorer uppfattar att framtidsorienterad information är svår att granska och bedöma. Bristande kunskap hos revisorer bidrar enligt Bratten et al. (2013) till svårigheter att validera och testa information och kan dessutom leda till att revisorn behöver förhandla med ledningen (DeAngelo, 1981). Enligt Iyer och Rama (2004) och McCracken et al. (2008) kan revisorer vid förhandlingarna ha problem med att upprätthålla sin professionella skepsis som kräver tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att säkerställa verkliga värden i bolagets finansiella rapporter. Detta kan innebära att revisorer inte kan utföra revisionen korrekt. Utifrån detta gör vi antagandet att granskning av redovisning till verkligt värde har en negativ inverkan på professionell skepsis. Därmed formuleras följande hypotes:

**H<sub>2</sub>:** Revisorers professionella skepsis påverkas negativt av granskning av redovisning till verkligt värde.

Figur 2.2 är en illustrativ sammanställning av hypoteserna. Den visar hur tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde var för sig förväntas påverka revisorernas professionella skepsis.



Figur 2.2 En illustration av hypoteserna.



### 3. Metod

---

*I detta avsnitt redogör vi för vår litteratursökning samt för valet av metod. Därefter motiveras studiens forskningsdesign följt av en redogörelse för urval av undersökningsenheter, datainsamling samt hur vi bearbetat datan. Avsnittet avslutas med en diskussion av studiens reliabilitet, validitet samt etiska förhållningssätt.*

---

#### 3.1 Litteratursökning och källkritik

Litteratursökningen i studien har huvudsakligen bestått av vetenskapliga artiklar som hämtats från databaserna Business Source Premier och Science Direct som vi fick tillgång till via Mittuniversitet. För att hitta relevanta artiklar för vår studie använde vi oss av följande sökord “professional scepticism”, “time budget pressure”, “fair value accounting”, “audit quality”.

Artiklarna som har använts i studien är “peer reviewed”, vilket innebär att artiklarna är kontrollerade av sakkunniga inom vårt valda forskningsområde. Vi har även använt oss av kedjereferenser, vilket är artiklar som refererats till i de vetenskapliga artiklarna som vi hittat via sökningarna i databaserna. För samtliga källor i arbetet har vi försökt värdera aktualiteten och använt de källor som ligger till grund för dagens forskning samt de källor flertalet vetenskapliga artiklar har hänvisat till. Utöver vetenskapliga artiklar använde vi oss av facklitteratur inom området revision, lagar och förordningar samt metod- och statistiklitteratur för att kunna säkerställa att studien är korrekt vetenskapligt utförd.

#### 3.2 Val av ansats, metod och forskningsdesign

##### 3.2.1 Ansats och metod

För att undersöka hur revisorers professionella skepsis påverkas av tidspress samt av granskning av redovisning till verkligt värde valde vi att använda oss av en kvantitativ metod tillsammans med en deduktiv ansats. Den kvantitativa metoden med en deduktiv ansats kännetecknas av logik och ordningsföljd där forskaren utgår ifrån tidigare forskning och skapar prövningsbara hypoteser för att hitta ett samband mellan variabler. (Saunders, Lewis och Thornhill, 2008; Olsson & Sörensen, 2011) I vår studie skapade vi hypoteser med hjälp av tidigare forskning som vi undersökte och analyserade för att få fram ett resultat som sedan ledde till om våra ställda hypoteser kunde förkastas eller inte. Målet med denna metod var att kunna dra generella slutsatser för hela populationen vilket är en styrka med att använda en kvantitativ metod jämfört med en kvalitativ metod eftersom forskaren undersöker ett stort urval (Holme & Solvang, 1997; Saunders, Lewis och Thornhill, 2008).

##### 3.2.2 Forskningsdesign

För att kunna besvara studies syfte, att beskriva och analysera revisorers professionella skepsis och hur revisorer anser att den påverkas av tidspress samt av granskningen av redovisning till verkligt värde valde vi att göra en enkätundersökning. fördelarna med att göra en enkätundersökning, till skillnad från exempelvis intervjuer, var att vi kunde nå ut till ett stort antal respondenter samt att vi kunde administrera datan mycket snabbare (Bryman &

Bell, 2013). Vår enkät sändes ut till samtliga respondenter samtidigt och respondenterna kunde därefter själva välja att besvara enkäten när de hade möjlighet.

En av nackdelarna som finns med enkätundersökningar istället för exempelvis strukturerade intervjuer var att vi inte kunde hjälpa respondenterna att tolka frågorna och det fanns dessutom ingen möjlighet till uppföljningsfrågor. Något som också kan ses som en nackdel var att respondenterna kunde se hela enkäten direkt vilket innebar att de hade en möjlighet att göra en snabb överblick av frågorna innan de tog ställning. Detta innebär att frågorna inte blev oberoende av varandra. (Bryman & Bell, 2013) Denna möjlighet gör att vi inte kunde vara säkra på att respondenterna besvarade frågorna enligt den ordning vi tänkt oss.

Vår enkät utformades i ett webbaserat system vilket är anpassat för utskick av olika undersökningar. Genom att använda oss av detta system kunde vi snabbt nå ut till ett stort antal revisorer över hela Sverige. Webbaserade enkäter är både den mest effektiva och billigaste metoden vid en kvantitativ studie, med hänsyn till studiens omfattning, tidsram och budget. Detta verktyg förenklade även insamlingen av svaren och bearbetningen av informationen som samlades in då all data direkt kunde exporteras från systemet till statistikprogrammet SPSS.

### **3.3 Urval**

Undersökningen utfördes på revisorer vilka vi fått kontaktuppgifter till från ett register. Detta register bestod av mejladresser till 3865 kvalificerade revisorer vilka hämtats från FARs hemsida och har använts vid tidigare studier av revisionsbranschen. Vår strävan var att få in så många svar som möjligt och eftersom enkätundersökningar enligt Bryman och Bell (2013) tenderar att få ett stort bortfall valde vi att skicka enkäten till samtliga revisorer i registret.

Idag finns det ca 3500 kvalificerade revisorer i Sverige (Revisorsnämnden, 2016). Vi kan därför inte säga att vi gjort en totalundersökning av revisionsbranschen i Sverige eftersom vi inte kan verifiera att registret innehöll samtliga revisorer i Sverige som är verksamma idag. Detta bekräftades av att vi fick mejl från ett antal respondenter som skrev att de inte längre arbetade som revisor vilket också styrker att vi inte har gjort en totalundersökning.

### **3.4 Datainsamlingsinstrument**

#### **3.4.1 Enkätens utformning**

Enkäten bestod av frågor som var kopplade till studiens hypoteser där respondenterna fick ta ställning till hur väl påståendena stämmer in på respondenternas professionella skepsis och hur de upplevde tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde. Samtliga frågor i enkäten grundade sig i tidigare forskning vilket innebär att dessa frågor har testats innan och därmed är validerade.

En enkät kan bestå av antingen öppna eller slutna frågor. Öppna frågor ger respondenten möjlighet att svara fritt på den ställda frågan och möjligheten att använda egna ord men innebär dock en mer tidskrävande process vid kodningen av svaren. Vid slutna svarsalternativ ligger fördelen i att jämförbarheten av svaren ökar och att datan blir lättare att sammanställa

och bearbeta men innebär då att de fasta svarsalternativen inte alltid fångar upp det som respondenterna vill förmedla. (Bryman & Bell, 2013) Det finns alltså inget utrymme för respondenterna att ge spontana svar, men eftersom syftet var att pröva specifikt framtagna hypoteser så ansåg vi att det inte fanns någon anledning för djupare och bredare svar som kunde leda till nya frågor. Enkäten bestod endast av slutna frågor med undantag för två av frågorna i avsnitt ett där respondenten skulle fylla i sin ålder samt hur många år de arbetat som revisor.

För att följa rekommendationerna från Floyd och Fowler (2009) delades enkäten in i olika sektioner som behandlar olika delar av vår studie, se Appendix B. Detta för att göra den mer strukturerad och för att underlätta för respondenterna. För att inte skapa en negativ inställning hos respondenterna bör enkäten inledas med faktainriktade frågor och därefter kan de mer kontroversiella frågorna ställas till respondenterna. (Holme & Solvang, 1997) Avsnitt 1 i enkäten innehöll därför bakgrundsinformation om revisorn följt av avsnitt 2 som innehöll frågor om professionell skepsis som baserades utifrån en studie gjord av Hurtt (2010). Avsnitt 3 behandlade granskning av redovisning till verkligt värde och baserades på en studie gjord av Kumarasiri och Fisher (2011) och avsnitt 4 berörde frågor om revisorernas tidspress i arbetet som baserades på studier gjorda av Kelley och Margheim (1990), Otley och Pierce (1996b) samt Liyanarachchi och McNamara (2008).

Vi valde att inleda med frågorna om professionell skepsis och sedan ställa frågorna om granskning av redovisning till verkligt värde och tidspress. Detta för att frågorna om professionell skepsis förhoppningsvis inte skulle bli färgade av de mer kontroversiella frågorna om granskning och tidspress. I avsnittet som behandlade professionell skepsis var frågorna ställda med motsatsord i varannan fråga som exempelvis frågasätter/accepterar och gillar/ogillar. Detta var av fördel för att då kunde vi vid granskningen av svaren bekräfta att respondenterna verkligen läst frågorna.

### **3.4.2 Följebrev**

Den största svårigheten med enkätundersökningar är att förmå respondenterna att svara utan inblandning av en intervjuare. För att motivera respondenterna till att svara på enkäten är det viktigt att enkäten är välutformad, strukturerad och att språket är förståeligt. Frågorna ska dessutom vara lätta att läsa och uppgiften att svara ska vara enkel att utföra, som exempelvis genom att ringa in ett nummer eller markera en ruta. (Floyd & Fowler, 2009)

Eftersom respondenterna enkelt kan välja att inte besvara enkäten är det viktigt att motivera dem till att göra det (Holme & Solvang, 1997). När vi skickade ut enkäten formulerade vi därför ett följebrev, se Appendix A. Detta följebrev innehöll en kort information om oss som genomförde studien, vad studien handlade om samt att vikten av att respondenterna svarade på enkäten. Följebrevet avslutades med att betona att informationen som samlades in skulle behandlas anonymt och konfidentiellt samt att de när som helst kunde välja att avbryta sin medverkan.

### **3.4.3 Pilotstudie**

För att säkerställa att frågorna är av väsentlig betydelse för studiens frågeställningar och syfte bör enkäten enligt Bryman & Bell (2013) kontrolleras innan den skickas ut till respondenterna. Vi utförde därför en pilotstudie vilken genomfördes på två revisorsassistenter. Valet grundade sig i att vi ville testa enkäten på individer som arbetar inom revisionsområdet och därför innehar kunskaper inom detta område som vi själva inte besitter. Vi bad revisorsassistenterna att kritiskt granska enkäten och därefter ge oss respons. Pilotstudien ledde till att vi gjorde justeringar i följebrevet och i vissa frågor. Innan enkäten skickades ut till respondenterna kontrollerades den även av handledaren.

### **3.4.4 Begränsningar med enkäten**

Samtliga frågor i enkäten bestämdes i förväg vilket innebär att ingen hänsyn togs till respondenternas syn på huruvida andra frågor hade kunnat vara viktigare eller mer relevanta. Detta innebär i sin tur att respondenterna hade begränsade möjligheter att uttrycka sina upplevelser. Därför var det av vikt att kontrollera enkäten noggrant innan den skickades ut till respondenterna för att minska effekten av detta problem. Trots att en pilotstudie genomfördes där samtliga frågor prövades var det inte möjligt att helt undvika begränsningen med att respondenterna inte kunde framföra sina egna tolkningar och hur de upplevde enkäten. Under tiden för undersökningen fick vi mejl från revisorer med synpunkter kring detta. En del uttryckte sitt missnöje över att de inte kunde förklara med egna ord hur det egentligen fungerade i praktiken.

## **3.5 Datainsamling**

### **3.5.1 Operationalisering**

I operationaliseringen beskrivs och presenteras enkätens frågor (Saunders, Lewis och Thornhill, 2008). Genom denna skapas en övergång mellan den teoretiska referensramen till det som studien ska undersöka. Den teoretiska referensramen kan upplevas som komplex och därför måste begreppen preciseras för att skapa en så tydlig bild som möjligt. (Holme & Solvang, 1997) Genom operationaliseringen har vi utifrån referensramen fastställt hur de olika variablerna i studien ska mätas och tolkas. Enkätfrågorna ska fånga kärnan i forskningsproblemet och har formulerats för att kunna besvara studiens syfte.

#### **3.5.1.1 Demografiska frågor och bakgrundsinformation**

Avsnitt ett i enkäten behandlade de demografiska frågorna samt bakgrundsinformation. Dessa frågor valde vi att ha med för att få en tydligare bild av respondenterna. Dessa frågor behandlade ålder och hur länge respondenterna arbetat med revision, om de tillhör en Big-4 byrå (Deloitte, EY, KPMG och PwC) eller inte och om de är partner på revisionsbyrån eller inte. De frågor som avsåg ålder och erfarenhet besvarades genom att respondenterna fyllde i siffror och byråtillhörighet och position besvarades via fastställda svarsalternativ.

#### **3.5.1.2 Beroende variabler**

Enligt Bryman och Bell (2013) är en beroende variabel en resultatvariabel som förändras om de oberoende variablerna förändras. Den beroende variabeln i vår studie var professionell skepsis eftersom vi gjorde ett antagande att granskning av redovisning till verkligt värde samt

tidspress påverkar revisorernas benägenhet att vara professionellt skeptiska. Frågorna om professionell skepsis placerades under avsnitt två i enkäten och undersöktes genom sex påståenden. Svartalternativen rangordnades från 1 (Instämmer inte alls) till 6 (Instämmer helt). Anledningen till att vi valde en jämn skala för svartalternativen för samtliga frågor var att tvinga respondenterna att ta ställning genom att ta bort möjligheten att vara neutral. Vi ansåg att ett neutralt svartalternativ inte skulle bidra positivt till vår studie.

### **3.5.1.3 Oberoende variabler**

En oberoende variabel är en orsaksvariabel som antas påverka den beroende variabeln. Detta innebär alltså att utfallet av den oberoende variabeln kommer att påverka utfallet av den beroende variabeln. (Bryman & Bell, 2013) Studiens oberoende variabler var granskning av redovisning till verkligt värde och tidspress. Revisorernas syn på granskning av redovisning till verkligt värde undersöktes genom sex påståenden i avsnitt tre i enkäten där svartalternativen rangordnades från (1) Instämmer inte alls till (6) Instämmer helt. Revisorernas syn på tidspress undersöktes i avsnitt fyra i enkäten. Där besvarades fem olika påståenden där det första påståendet hade fem svartalternativ från (1) Mycket lätta att uppnå till (5) Omöjliga att uppnå. De följande fyra påståendena besvarades med svartalternativ som rangordnades (1) Aldrig till (6) Alltid. Även för dessa variabler ville vi använda en jämn skala för svartalternativen för att ta bort möjligheten för respondenterna att vara neutrala. Dock valdes en femgradig skala för det första påståendet då tidigare studier av Kelley och Margheim (1990), Otley och Pierce (1996b) samt Liyanarachchi och McNamara (2008) använt dessa fem svartalternativ.

### **3.5.1.4 Kontrollvariabler**

Det är viktigt att inkludera kontrollvariabler vid användandet av en regressionsanalys. Samband mellan två variabler kan uppstå genom påverkan av en tredje variabel och för att utesluta ett sådant samband så används kontrollvariabler (Aneshensel, 2013). I vår regressionsanalys valde vi att ha med tre kontrollvariabler för att undvika eventuella missvisande samband. De kontrollvariabler som vi valde att ha med var erfarenhet, om revisorn arbetar på en Big-4 byrå eller inte och om revisorn är partner på byrån eller inte.

### **3.5.2 Svarsfrekvens och bortfallsanalys**

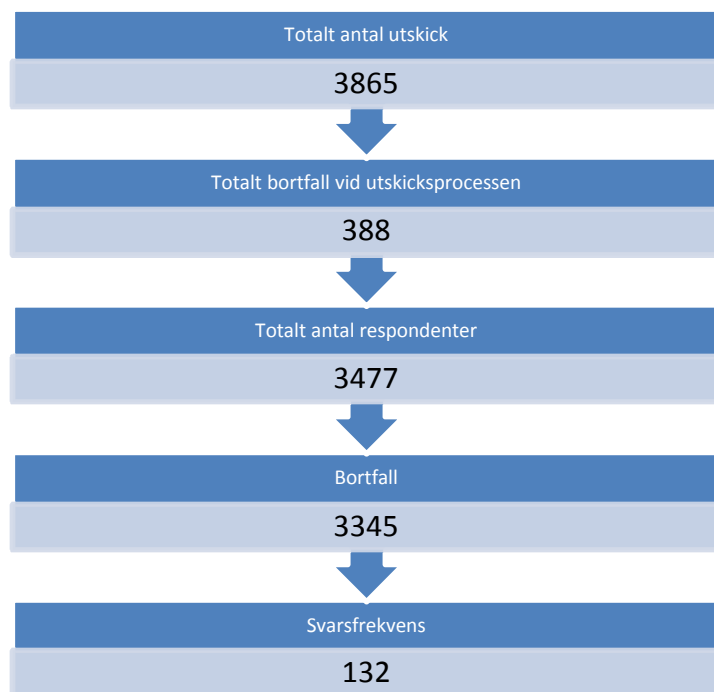
Vid enkätundersökningar blir det alltid ett visst bortfall eftersom vissa av respondenterna inte går att få tag på och andra kanske inte vill svara på frågorna (Holme & Solvang, 1997). Det är viktigt att försöka se om detta bortfall har påverkat resultat av studien genom att försöka fastställa vad detta bortfall beror på (Olsson & Sörensen, 2011). Det finns enligt Olsson och Sörensen (2011) två typer av bortfall, internt och externt bortfall. Det interna bortfallet uppstår när respondenter väljer att inte besvara vissa delar av enkäten och det externa bortfallet avser personer som av olika skäl inte vill eller kan delta i undersökningen. En låg svarsfrekvens har en negativ påverkan på studiens tillförlitlighet genom att både validiteten och trovärdigheten begränsas. (Floyd & Fowler, 2009)

Vi fick ett flertalet automatiska svar från revisorerna där de meddelade att de hade semester, var på föräldraledighet, var ute på affärsuppdrag eller att de av andra anledningar inte var på plats under tiden för vår undersökning. Flertalet respondenter meddelade även att de hade gått

i pension eller att de hade enmansföretag och därför ansåg att undersökningen inte lämpade sig för deras verksamhet. Utöver det meddelade även ett antal respondenter att de på grund av hög arbetsbelastning inte hade tid att delta i undersökningen. Det kom också till vår kännedom att många revisorer dagligen fick ett flertal enkätundersökningar skickade till sig och att de därför omöjligen kunde svara på alla. Detta kan förklara det stora bortfallet i studien. Ytterligare en anledning till bortfallet kan vara den begränsade tid som respondenterna hade på sig att besvara enkäten. Svarsfrekvensen hade möjligtvis kunnat bli högre om vi skickat ut ännu en påminnelse men på grund av uppsatskursens längd var det inte möjligt att förlänga svarstiden ytterligare. Vid utskicket av enkäten blev det dessutom ett bortfall på 388 vilket var mejladresser som programmet inte kunde skicka ut till.

Det stora bortfallet i studien gör att det är svårt att uttala sig om den snedfördelning som kan ha uppstått gällande de respondenter som besvarade enkäten. Dock visar den deskriptiva statistiken i tabell 4.1 att det är ungefär jämnt fördelat mellan revisorer som tillhör Big-4 byråer respektive andra byråer samt mellan de som är partner och inte partner.

Efter att enkäten hade varit öppen i sex dagar hade vi fått totalt 66 svar. Vi skickade då ut en påminnelse till respondenterna som ännu inte besvarat enkäten. Efter ytterligare sex dagar skickade vi ut en andra påminnelse och lät därefter enkäten vara öppen i nio dagar innan vi stängde den. Efter att vi stängt enkäten hade vi totalt fått 132 svar vilket innebär en svarsfrekvens på 3,8 procent. Således innebär detta ett bekräftat bortfall på 3345 respondenter (se figur 3.1).



Figur 3.1 Studiens bortfall och svarsfrekvens.

## 3.6 Metod för dataanalys

### 3.6.1 Statistisk bearbetning

För att bearbeta insamlad data använde vi oss av statistikprogrammet SPSS. Inledningsvis kodade vi om de demografiska frågorna för variablerna byråttillhörighet, partnerskap i byrån samt erfarenhet. Dessa variabler gjordes om till dummyvariabler där byråttillhörighet kodades Big-4 = 1 och Annan = 0 samt Partner = 1 och Ej partner = 0. Eftersom erfarenhet också var en kontrollvariabel gjorde vi om även denna till en dummyvariabel. För att kunna dra någon gräns för längre erfarenhet använde vi oss av medianen för studien avseende erfarenhet och drog därmed gränsen vid 24 år och därför kodades den variabeln  $< 24 \text{ år} = 0$  och  $> 24 \text{ år} = 1$ . Efter kodningen sammanställdes utfallet för samtliga variabler i en tabell där variablernas medelvärde, standardavvikelse, median, minimum och maximum presenterades. Eftersom den första frågan under tidspress hade skalan (1) till (5) var det nödvändigt att koda om denna fråga till samma skala som de övriga frågorna med skalan (1) till (6) innan vi kunde genomföra analyserna. I tabell 4.3 presenteras det enskilda medelvärdet för denna fråga beräknat från sin ursprungliga skala (1) till (5). Det totala medelvärdet för tidspress beräknades utifrån att samtliga frågor skulle ha haft skalan (1) till (6).

### 3.6.2 Reliabilitetsanalys

Studiens interna reliabilitet kan mätas genom att använda verktyget Cronbach's Alpha vilket mäter hur väl olika frågor inom samma kategori är korrelerade med varandra. Alphakoefficienten kan ha ett värde mellan 0 och 1 och ett Cronbach's Alpha på 0,8 brukar användas som en tumregel för en acceptabel nivå på reliabiliteten. Dock kan även lägre värden som 0,7 eller 0,6 också vara godtagbara för att det ska föreligga god intern reliabilitet. (Bryman & Bell, 2013) Vi valde att använda oss av 0,6 som gräns. I det fall en korrelation föreligger innebär det att om en respondent har svarat högt på en av frågorna inom en viss kategori så borde denne även ha svarat högt på andra frågor inom samma kategori som mäter samma sak (Bryman & Bell, 2013). Visar mätningen att en korrelation saknas eller om värdet är lågt kan det innebära att frågorna i den kategorin inte fångar upp en gemensam bakomliggande attityd.

Av samtliga frågor i enkäten mättes avsnitt två till fyra med hjälp av Cronbach's alpha, se Appendix C. Av samtliga variabler var det två stycken som inte översteg 0,6. En anledning till detta kan vara att frågorna var översatta från engelska och därmed inte korrelerade med varandra i svensk mening. De kategorier som enligt Cronbach's Alpha inte hade en acceptabel intern reliabilitet var professionell skepsis och tidspress. Samtliga påståenden inom professionell skepsis fick ett värde under 0,6 vilket innebar att oavsett om vi exkluderat någon fråga hade inte Cronbach's Alpha uppnått en acceptabel nivå. Dock fick denna variabel ett värde på 0,537 vilket vi anser vara relativt godtagbart då vi hade 0,6 som gräns. Samtliga påståenden för tidspress fick ett värde på 0,421. Om vi hade exkluderat den första frågan så kunde Cronbach's Alpha ha uppnått ett värde på 0,591 men då den frågan utgjorde en stor del av studien kunde vi inte utesluta den. Vi fick istället ha detta i åtanke när vi analyserade resultatet.

### 3.6.3 Korrelationsanalys

Den insamlade datan bearbetades och analyserades med hjälp av en korrelationsanalys för att se om det fanns ett samband mellan de olika variablerna i vår studie. Pearsons korrelationstest visar hur en oberoende variabel påverkar en beroende variabel där korrelationskoefficienten beskriver samvariansen som kan anta ett värde mellan -1 och 1. Ju närmare ett värde är -1 eller 1 innebär desto starkare är sambandet mellan variablerna. (Bryman & Bell, 2013) En korrelationskoefficient som antar ett värde mellan 0 och 1 visar på ett positivt samband vilket innebär att om ena variabeln ökar så ökar den andra variabeln. På motsvarande sätt innebär en korrelationskoefficient som antar ett värde mellan 0 och -1 ett negativt samband vilket betyder att när ena variabeln ökar så minskar den andra. Om korrelationskoefficienten visar ett värde nära 0 betyder det att spridningen är för stor för att det ska finnas ett samband. Vid analys av styrkan på korrelationen användes riktvärden i linje med Nelson et al. (2011) rekommendationer där  $\pm 0,1 - \pm 0,4$  innebär ett svagt samband och en korrelation över  $\pm 0,5$  innebär ett starkt samband.

### 3.6.4 Regressionsanalys

Den korrelation som påvisas genom ett Pearsons korrelationstest kan enligt Bryman och Bell (2013) ge en missvisande bild av det faktiska sambandet eftersom testet endast tar hänsyn till två variabler i taget. Således kan detta samband se annorlunda ut om fler än en oberoende variabel sätts i relation till den beroende variabeln. Därför valde vi att komplettera Pearsons korrelationstest med en regressionsanalys för att få en mer rättvisande bild över sambandet mellan variablerna i vår studie.

En regressionsanalys beskriver enligt Bryman och Bell (2013) styrkan på ett samband mellan en beroende variabel och en eller flera oberoende variabler. De oberoende variablerna i vår studie var tidspress samt granskning av redovisning till verkligt värde. För att se om även andra variabler påverkade sambandet mellan de beroende och oberoende variablerna tillämpade vi en multipel regressionsanalys genom att lägga in ett antal kontrollvariabler i regressionen.

I regressionsanalysen finns det ett antal mätvariabler kallade R<sup>2</sup>, Beta och signifikansen vilka beskriver styrkan på de analyserade sambanden. R<sup>2</sup> är modellens förklaringsgrad som visar hur stor del av variationen i den beroende variabeln som förklaras av variationen i den oberoende variabeln och kan anta ett värde mellan 0 och 1. Betavärdet visar den enskilda påverkan som en oberoende variabel har på den beroende variabeln och ett högre betavärde innebär en större påverkan på den beroende variabeln. (Saunders et al., 2012)

### 3.6.5 P-värde

Enligt Bryman och Bell (2013) ska hänsyn till signifikansen tas i samtliga mätningar för att säkerställa att de uppkomna sambanden inte har uppstått på grund av slumpen. Signifikansen presenteras som ett p-värde och för att minska risken för att dra felaktiga slutsatser så bör p-värdet ligga på högst 0,1. Ett p-värde på 0,1 visar en signifikans som innebär 10 procents risk att det uppkomna sambandet beror på slumpen. Ett p-värde som visar på 0,001 visar en stark signifikans samt att det finns 0,1 procents risk att sambandet beror på slumpen. (Wild & Seber, 2000) I vår studie valde vi att dra en gräns för signifikanta samband vid p-värdet 0,05



och denna gräns avgör om hypoteserna får stöd eller inte. De övriga nivåerna (0,01 och 0,001) visar hur starkt stöd hypoteserna får.

### **3.7 Reliabilitet, validitet och etiskt förhållningsätt**

#### **3.7.1 Reliabilitet**

Reliabilitet fastställs utifrån hur mätningarna har utförts och hur noggrant datan bearbetas. En tillfredsställande grad av reliabilitet kan endast uppnås om forskaren är noggrann och kontinuerligt utför kritiska prövningar vid bearbetning av materialet. En hög reliabilitet innebär att forskare i framtiden kan utföra en liknande studie och få liknande resultat (Holme & Solvang, 1997)

För att stärka studiens reliabilitet har vi tydligt redogjort för hur vi gått tillväga vid insamlingen samt analysen av data. Vi har dessutom i operationaliseringen förklarat hur vi valde att klassificera och tolka olika begrepp. Genom detta ger vi andra forskare möjlighet att replikera vår studie och därmed få liknande resultat. För att stärka studiens reliabilitet ytterligare använde vi oss Cronbach's Alpha som mäter den interna reliabiliteten.

#### **3.7.2 Validitet**

Enligt Bryman och Bell (2013) avser begreppet validitet om ett mätinstrument mäter rätt saker, det vill säga huruvida studien verkligen mäter det den avser att mäta. För att en studie ska anses ha validitet är det enligt Holme och Solvang (1997) viktigt att operationalisera de teoretiska variablerna på ett sätt som resulterar i att den operationaliserade variabeln och den teoretiskt definierade variabeln sammanfaller i största möjliga mån.

Något som stärkte studiens validitet var att enkätfrågorna hämtades från tidigare vetenskapliga artiklar och därmed har testats av forskare. Något som dock begränsar den var att frågorna i enkäten var baserade på internationella artiklar vilket medför en risk att vi kan ha tolkat frågorna felaktigt vid översättningen. Detta kan innebära att vi inte har formulerat frågorna på det sätt som forskarna ursprungligen hade tänkt. Genom att testa enkäten med en pilotstudie innan den skickades ut minskade vi risken för att respondenterna skulle tolka enkätfrågorna fel vilket eventuellt kan ha ökat studiens validitet. Något som kritiserar validiteten i studien var att de respondenter som endast hade lite eller ingen erfarenhet alls av vissa påståenden som ställdes i enkäten, som exempelvis de frågor som behandlade granskning av redovisning till verkligt värde, kan ha genererat svar som enbart grundar sig på hur respondenterna tror att de skulle agerat eller upplevt den specifika situationen. Det finns därför enligt Bryman och Bell (2013) en risk för felaktigheter när givna svar inte grundar sig på en kunskap som är självupplevd.

En studies externa validitet handlar om generaliserbarheten av resultaten i undersökningen, utöver det särskilda undersökningssammanhanget (Bryman & Bell, 2013). Studiens låga svarsfrekvens innebar dock att våra slutsatser behövde dras med försiktighet och att generaliserbarheten kan ifrågasättas eftersom vi på grund av den låga svarsfrekvensen inte kan påstå att de revisorer som deltagit i studien kan representera hela populationen revisorer i Sverige.

### 3.7.3 Etiska ställningstaganden

Det finns vissa etiska regler som vi tog hänsyn till när vi genomförde studien. En av dessa regler är det informationskrav som finns när man utför en studie vilket enligt Holme och Solvang (1997) innebär att respondenten har rätt till information gällande de villkor som råder för deltagandet i studien. Därför inledde vi följebrevet med att informera respondenterna om studiens syfte samt vilken uppgift respondenterna skulle ha i studien. Respondenterna informerades därefter att de skulle vara anonyma och att informationen de lämnade skulle behandlas konfidentiellt.

Det webbaserade systemet enkäten skickades ut genom gav oss ingen möjlighet att koppla svaren till någon specifik respondent vilket också stärker kravet på anonymitet och konfidentialitet. Respondenterna behövde dessutom inte besvara vilken specifik byrå de arbetar på, utan endast om de arbetar på en av de byråer som tillhör Big-4 eller någon annan byrå. Genom att redogöra steg för steg hur vi genomförde studien visade vi hur forskningsprocessen har gått till och att vi inte gjort något för att förvränga studiens resultat eller undanhållit värdefull information.

## 4. Resultat och analys

I följande avsnitt presenteras statistik och tabeller för hur revisorers professionella skepsis påverkas av tidspress samt av granskning av redovisning till verkligt värde. Hypoteserna som vi ställt upp testas och därefter analyseras resultaten.

### 4.1 Deskriptiv statistik

Tabell 4.1 visar den deskriptiva statistiken (frekvenser, medelvärden, standardavvikelser, median-, min- och maxvärden).

Tabell 4.1 Deskriptiv statistik

Variabler	Frekvens (%)	Medel	SD	Median	Min	Max	Totalt (N)
Big-4	47,0						132
Ej Big-4	53,0						132
Partner	43,2						132
Ej partner	56,8						132
Ålder		50,7	10,1	52	30	77	132
Erfarenhet		22,9	9,41	24	7	50	132
Professionell skepsis		3,7	0,52	2,92	1,83	5,17	132
Tidspress		2,4	0,47	2,60	1,60	3,80	132
Granskning av redovisning till verkligt värde		4,6	0,77	4,50	2,00	6,00	132

Variabler: Revisorerna arbetar antingen på en byrå som tillhör Big-4 eller ej Big-4 och är antingen partner i byrån eller inte. "Ålder" är revisorns ålder i antal år. "Erfarenhet" är antal år som revisorn arbetat som revisor. "Professionell skepsis" mäter i vilken grad revisorn anser sig vara professionellt skeptiska. "Tidspress" mäter i vilken grad revisorer anser sig påverkas av tidspress i arbetet. "Granskning av redovisning till verkligt värde" mäter hur revisorer anser sig kunna granska redovisning till verkligt värde.

Av 132 respondenter tillhör 47 procent någon av de fyra största byråerna (Deloitte, EY, KPMG eller PwC) och 53 procent någon annan byrå. 43,2 procent är partner på sin byrå medan 56,8 procent inte är det. De respondenter som besvarade enkäten är fördelade rätt jämnt mellan de som arbetar på någon av Big-4 byråerna och de som inte gör det. Det är även en rätt jämn fördelning mellan partners och inte partners. Medelåldern är 50 år (den yngsta är 30 och den äldsta 77). I genomsnitt har revisorerna 22 års erfarenhet av yrket. Professionell skepsis, tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde presenteras nedan.

Tabell 4.2 Sammanställning av medelvärden för samtliga frågor avseende professionell skepsis

Professionell skepsis (1-6)	Medel
Jag gillar att söka efter kunskap	5,29
Jag ogillar att behöva fatta snabba beslut	4,21
Jag ifrågasätter ofta saker jag ser eller hör	3,01
Jag accepterar ofta andras förklaringar utan vidare eftertanke	3,30
Jag ser till att överväga all tillgänglig information innan beslut fattas	3,11
Jag förkastar ofta uttalanden om jag inte har bevis för att de är sanna	3,17
<b>Totalt medelvärde för samtliga frågor</b>	<b>3,68</b>

Tabell 4.2 visar att professionell skepsis har ett totalt medelvärde på 3,68 vilket tyder på att revisorerna i genomsnitt har svarat neutralt på frågorna om professionell skepsis. De relativt

höga medelvärdena för de två första frågorna (5,29 respektive 4,21) visar att revisorerna gillar att söka efter kunskap men ogillar att fatta snabba beslut. För resterande fyra påståenden har revisorerna svarat relativt neutralt.

Tabell 4.3 Sammanställning av medelvärlden för samtliga frågor avseende tidspress

Tidspress	Medel
Hur skulle du beskriva att tidsbudgetarna för revisioner har varit senaste 12 månaderna i allmänhet (1-5)	
Mycket lätta att uppnå	
Uppnås med rimlig arbetsinsats	2,01*
Uppnås med avsevärd ansträngning	
Mycket snäva, praktiskt taget ouppnåeliga	
Omöjliga att uppnå	
Accepterar du kunders svaga förklaringar på grund av tidspress? (1-6)	2,51
Lägger du ner mindre tid på vissa steg i granskningen när tidspress förekommer än när tidsbudgetarna är rimliga? (1-6)	2,05
Underrapporterar du tid genom att arbeta på din fritid på grund av tidspress? (1-6)	2,47
Godkänner du steg i granskningen efter en huvudsakligen ytlig granskning av dokument? (1-6)	2,71
<b>Totalt medelvärde för samtliga frågor</b>	<b>2,43**</b>
*Medelvärdet för denna fråga är beräknat utifrån skala 1-5	
På en skala 1-6 skulle medelvärdet för denna fråga bli 2,41	
**Medelvärdet är beräknat utifrån skala 1-6 för samtliga frågor ovan	

Tabell 4.3 visar att medelvärdet för hur revisorerna upplever tidspress är 2.01 vilket innebär att revisorerna i genomsnitt anser att tidsbudgetarna uppnås med rimlig arbetsinsats. Vidare visar tabellen relativt lika medelvärden för de frågor som avser vilka konsekvenser denna tidspress får för revisorerna. Medelvärdet för dessa frågor ligger mellan (sällan) och (ibland) vilket innebär att revisorer till viss del agerar dysfunktionellt till följd av tidspress i form av att främst acceptera kunders svaga förklaringar, underrapportera tid samt godkänna steg i granskningen efter en huvudsakligen ytlig granskning av dokument. Detta ligger i linje med resultat från Otley och Pierce (1996) samt Svanberg och Öhman (2013). Det dysfunktionella beteendet som förekom i lägst utsträckning (2,05) var att lägga ner mindre tid på vissa steg i granskningen. Totalt hade samtliga frågor avseende tidspress ett medelvärde på 2,43.

Tabell 4.4 Sammanställning av medelvärlden för samtliga frågor avseende granskning av redovisning till verkligt värde

Granskning av redovisning till verkligt värde (1-6)	Medel
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet en tidskrävande uppgift	5,17
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet komplicerat	5,11
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet information från kunden om hur värdet tagits fram	5,10
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet avancerade mätverktyg	3,86
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet förhandlingar med kunden	4,83
Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet specifik kunskap	3,30
<b>Totalt medelvärde för samtliga frågor</b>	<b>4,56</b>

Tabell 4.4 visar att medelvärdet för samtliga frågor avseende granskning av redovisning till verkligt värde ligger på 4,56. Det tyder på att revisorerna anser att det finns svårigheter med granskningen. Detta ligger i linje med tidigare forskning av exempelvis Kumarasiri och Fisher (2011), Christensen et al. (2012) och Bratten et al. (2013). Resultaten visar framförallt att tidskrävande processer, komplexitet och kravet på information från kunden om hur värdet tagits fram, försvårar revisorernas möjligheter att granska redovisning till verkligt värde eftersom samtliga medelvärden för dessa ligger över 5. Vidare visar resultatet att revisorerna anser att granskningen kräver förhandlingar med kunden men att specifik kunskap och avancerade mätverktyg bara krävs till viss del för att genomföra granskningen.

## 4.2 Korrelationsmatris

Tabell 4.5 Pearsons korrelationstest mellan studiens variabler

		Professionell skepsis	Granskning av redovisning till verkligt värde	Tidspress	Byråttillhörighet Deloitte, EY, KPMG, PwC	Partner
Professionell skepsis	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	1	-,219* ,012	-,027 ,763	-,232** ,008	,101 ,250
Granskning av redovisning till verkligt värde	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	-,219* ,012	1	-,045 ,611	,126 ,150	-,094 ,282
Tidspress	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	-,027 ,763	-,045 ,611	1	,130 ,136	-,079 ,370
Byråttillhörighet Deloitte, EY, KPMG, PwC	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	-,232** ,008	,126 ,150	,130 ,136	1	-,422** ,000
Partner	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	,101 ,250	-,094 ,282	-,079 ,370	-,422** ,000	1

Variabler: "Professionell skepsis" mäter i vilken grad revisorn anser sig vara professionellt skeptiska. "Granskning av redovisning till verkligt värde" mäter hur revisorer anser sig kunna granska redovisning till verkligt värde. "Tidspress" mäter i vilken grad revisorer anser sig påverkas av tidspress i arbetet. "Byråttillhörighet" är en tvådelad variabel som är 1 om revisorn arbetar på en Big-4 byrå och 0 om revisorn arbetar på en annan byrå. "Partner" är en tvådelad variabel som är 1 om revisorn är partner och 0 om revisorn inte är det.

\* $p < 0.05$ ,

\*\* $p < 0.01$

Tabell 4.5 visar korrelationerna mellan den beroende variabeln professionell skepsis och de oberoende variablerna i studien. Genom denna korrelationsanalys kan vi se om det finns samband mellan de enskilda variablerna i studien och hur signifikanta dessa samband är. Korrelationerna i tabellen visar ett signifikant negativt samband avseende professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde vilket indikerar att den hypotesen kommer att få stöd. Vidare ger korrelationsmatrisen indikationer på att hypotesen avseende professionell skepsis och tidspress inte kommer att få stöd då korrelationen mellan dessa variabler är negativ men inte signifikant.

## 4.3 Regressionsanalys

Tabell 4.6 Multipel regressionsanalys för studiens variabler

	Professionell skepsis	
	Beta	Sig.
Tidspress	-0,006	0,946
Granskning av redovisning till verkligt värde	-0,132	0,023
Byråttillhörighet	-0,218	0,027
Partner	0,004	0,968
Erfarenhet > 24	0,059	0,514
R <sup>2</sup>	0,094	
Adj R <sup>2</sup>	0,058	
F	2,600	
Sig.	0,000	

Variabler: "Professionell skepsis" mäter i vilken grad revisorn anser sig vara professionellt skeptiska. "Tidspress" mäter i vilken grad revisorer anser sig påverkas av tidspress i arbetet. "Granskning av redovisning till verkligt värde" mäter hur revisorer anser sig kunna granska redovisning till verkligt värde. "Byråttillhörighet" är en tvådelad variabel som är 1 om revisorn arbetar på en Big-4 byrå och 0 för annan byrå. "Partner" är en tvådelad variabel som är 1 om revisorn är partner och 0 om revisorn inte är det. "Erfarenhet" är antal år som revisorn arbetat som revisor.

Tabell 4.6 visar sambandet mellan den beroende variabeln och samtliga oberoende variabler och även styrkan på dessa samband. I tabellen presenteras även betavärden och signifikansvärden för de oberoende variablerna när de ställs i relation till den beroende variabeln. Även regressionsanalysen indikerar att hypotesen avseende professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde kommer att få stöd samt att hypotesen avseende professionell skepsis och tidspress inte kommer att få det. Utifrån R<sup>2</sup>-värdet (9,4 procent) framgår att det finns en viss förklaring i hur variationen i de oberoende variablerna påverkar variationen i professionell skepsis.

## 4.4 Hypotesprövning

### 4.4.1 Professionell skepsis och tidspress

Betavärdet för professionell skepsis i relation till tidspress är -0,006 med en signifikans på 0,946 vilket betyder att regressionsanalysen i tabell 4.6 visar att det saknas ett samband mellan dessa två variabler. Vidare visar även korrelationsmatrisen i tabell 4.5 ett liknande resultat då korrelationen mellan professionell skepsis och tidspress är -0,027 med en signifikans på 0,763. Detta innebär att både regressions- och korrelationsanalysen indikerar samma sak. Det innebär att:

**H<sub>1</sub>:** "Revisorers professionella skepsis påverkas negativt av tidspress" inte får stöd.

Hypotesen måste förkastas eftersom det saknas belegg för att revisorerers professionella skepsis påverkas av tidspress. Tidigare forskning har studerat hur revisionskvalitet påverkas av tidspress men har inte undersökt hur revisorerers professionella skepsis direkt påverkas av

tidspress, trots att professionell skepsis är en förutsättning för god revisionskvalitet. Avsaknaden av explicit stöd i tidigare forskning för detta samband skulle således kunna vara en förklaring till resultatet.

Tidigare studier har visat att tidspressen uppfattas som en viktig orsak till undermåligt revisionsarbete och att tidspressen sätter revisorer i en situation där de behöver kompromissa och göra en avvägning mellan hur hög kvalitet revisionsarbetet ska hålla och hur mycket tid som ska läggas på varje steg i revisionsprocessen (Liyanarachchi & McNamara, 2008). Forskare menar att revisorer, för att hantera tidspressen, kan uppvisa dysfunktionella beteenden som kan utgöra ett hot mot revisionskvaliteten (Kelley & Margheim, 1990; Svanberg & Öhman, 2013). Dessa beteenden kan innebära att revisorer antingen arbetar på sin fritid eller lägger ner mindre tid på granskningen och hoppar över vissa steg i granskningsprocessen (Liyanarachchi & McNamara, 2008). Detta innebär att revisorer, utan tillräckliga bevis, förlitar sig på sina kunders egna interna kontroller och accepterar deras förklaringar till valda redovisningsmetoder (Otley & Pierce, 1996; Svanberg & Öhman, 2013). Detta kan medföra att revisorer inte kan upprätthålla tillräcklig professionell skepsis. Professionell skepsis kräver att revisorer gör kritiska bedömningar och erhåller tillräckliga revisionsbevis (Hurt, 2010). Då tidspressen leder till att revisorer inte kan lägga ner tillräcklig tid på granskningen innebär detta således att det inte finns tid för revisorerna att vara ifrågasättande utan att de istället genar i svängarna. Baserat på dessa studier gjorde vi därför ett antagande att revisorers professionella skepsis skulle vara låg i de fall revisorerna upplevde förhållandevis stor tidspress i arbetet. Vi föreställde oss därför att det skulle föreligga ett samband mellan dessa variabler, men både korrelations- och betavärdet ligger nära noll och dessutom saknas statistisk signifikans.

Resultatet i vår studie visar att revisorerna trots tidspress anser att de kan uppnå tidsbudgetarna. Medelvärdet för revisorernas upplevda tidspress är 2,01 och alltså under skalans mittpunkt vilket indikerar att revisorerna i denna studie upplever att tidsbudgetarna är relativt uppnåeliga. Detta ligger i linje med resultat från Svanberg och Öhman (2013) som också visar att svenska revisorer upplever att tidsbudgetar är relativt uppnåeliga. Det genomsnittliga medelvärdet ligger mellan (sällan) och (ibland) i skalan vilket innebär att revisorer kan agera på ett dysfunktionellt sätt till följd av tidspress.

Medelvärdet för erfarenhet bland respondenterna är 22 år och detta innebär att respondenterna i genomsnitt har stor yrkeserfarenhet och borde således ha hög kompetens. Enligt DeAngelo (1981) kan en person med högre kompetens uppleva en stressad situation annorlunda än en person med lägre kompetens. Resultat från Alderman och Deitrick (1982), Otley och Pierce (1996) samt Pierce och Sweeney (2004) har visat att revisorer med lägre formell kompetens upplever högre grad av tidspress och därmed i högre utsträckning uppvisar dysfunktionella beteenden. Våra resultat styrker detta då den relativt höga genomsnittserfarenheten för revisorerna i studien borde innebära att de besitter en jämförelsevis hög kompetens och därför inte påverkas lika mycket av tidspress och inte heller utvecklar dysfunktionella beteenden i samma utsträckning.

Enligt Windsor och Ashkanasy (1995), Douglas et al. (2001) och Svanberg och Öhman (2016) kan de beslut som revisorer tar vara starkt influerade av den etiska kulturen inom revisionsbyrån. Sweeney et al. (2010) säger att den etiska kulturen kan ha en inverkan på oetiskt beteende under tidspress och enligt Svanberg och Öhman (2013) kan en stark etisk kultur förknippas med lägre nivåer av dysfunktionella beteenden. Att revisorerna i denna studie anser sig arbeta på revisionsbyråer med en stark etisk kultur kan således vara en förklaring till studiens resultat att det saknades ett samband mellan tidspress och professionell skepsis. Sett ur ett annat perspektiv skulle det även kunna bero på att revisorerna till följd av att de arbetar under ständig tidspress kommit in i rutiner där de genar i svängarna och att de därför inte anser sig uppleva något direkt problem med tidspress.

En aspekt som hänsyn bör tas till är att samtliga frågor om tidspress fick låga värden vid reliabilitetsanalysen genom Cronbach's Alpha. Detta innebär en risk för att respondenterna kan ha missförstått innebörden av frågorna inom denna kategori och det går därför inte att påstå att dessa frågor fångar upp en gemensam bakomliggande attityd hos respondenterna. Det kan tänkas att detta kan ha bidragit till att det saknades ett samband mellan professionell skepsis och tidspress eftersom låga Cronbach's Alpha innebär att de som svarat högt på en fråga inom kategorin, inte har svarat högt på samtliga andra frågor.

#### 4.4.2 Professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde

Resultaten från korrelations- och regressionsanalyserna i tabell 4.5 och 4.6 visar att det finns ett negativt samband mellan professionell skepsis och revisorers granskning av redovisning till verkligt värde. Korrelationsanalysen visar en korrelationskoefficient på  $-0,219$  vilket är i linje med det betavärde som visas i regressionsanalysen på  $-0,132$ . Båda tabellerna visar att när professionell skepsis studeras i relation till granskning av redovisning till verkligt värde så är detta samband också statistiskt signifikant eftersom båda signifikansvärdena understiger  $0,05$ . Utifrån regressionsanalysen kan vi även se att modellen i sin helhet visar en total signifikans på  $0,000$  vilket innebär att det signifikanta sambandet mellan de två variablerna föreligger även när andra variabler tas i beaktande. Detta betyder att:

**H:** "Revisorers professionella skepsis påverkas negativt av granskning av redovisning till verkligt värde" får stöd.

Hypotesen får stöd eftersom det finns ett svagt negativt samband mellan variablerna, vilket tyder på att de respondenter som svarat högt på frågorna om granskning av redovisning till verkligt värde också har svarat att de har svårt att vara professionellt skeptiska. Detta innebär att revisorer som anser att granskning av redovisning till verkligt värde är svårt, har svårare att vara professionellt skeptiska. Detta ligger i linje med tidigare forskning gjord av Landsman (2007) som menar att det kan bli svårt för revisorn att verifiera ledningens uttalanden och beräkningar vid granskning av redovisning till verkligt värde. Något som även styrks av Öhman (2005) som menar att framtidsorienterad information kan uppfattas vara svår att granska och bedöma. Detta kan innebära att revisorerna inte kan utföra revisionen korrekt och därmed förlora sin professionella skepsis som kräver att revisorn erhåller tillräckliga bevis för att exempelvis säkerställa att beräkningarna är rätt utförda.



Problemen med att upprätthålla revisionskvalitet vid granskning av redovisning till verkligt värde beror på att marknadspriser för tillgången inte alltid finns tillgängliga och värdet beräknas därför med hjälp av interna uppskattningar och beräkningar (Nissim, 2003; Penman, 2007); Pannese & Delfavero, 2010; Kumarasiri & Fischer, 2011; Bell & Griffin, 2012; Bratten et al., 2013). Granskningen kräver att revisorerna noggrant granskar ledningens uttalanden från den interna kontrollen och beräkningar. Det krävs även av revisorn att ha tillräcklig kunskap för att kunna göra en professionell bedömning kring den information som finns i ett företags finansiella rapporter. Saknar revisorn denna kunskap kan det krävas förhandlingar med ledningen som kan resultera i att revisorn inte kan upprätthålla sitt oberoende. Förhandlingar med ledningen kan också leda till att revisorer får problem med att upprätthålla sin professionella skepsis (Iyer & Rama, 2004; McCracken et al., 2008). Christensen et al. (2012) ifrågasätter om komplexiteten av granskningen av redovisning till verkligt värde har överträffat revisorns förmåga att kunna göra en tillförlitlig revision på grund av den extrema osäkerheten som finns i de verkliga värdena och Benston (2008) hävdar att det i vissa fall kommer vara omöjligt för revisorer att verifiera sådana siffror.

Resultatet i vår studie visar att revisorer anser att det finns problem med granskningen eftersom granskningen är tidskrävande och komplex. Revisorerna har också svarat att granskningen kräver förhandlingar med ledningen. Resultatet visar dessutom att revisorer i genomsnitt svarade neutralt på frågorna kring professionell skepsis och därför inte anser sig vara helt professionellt skeptiska. Eftersom granskning av redovisning till verkligt värde skapar problem för revisorer då det är svårt att verifiera uppskattningar och därmed göra en korrekt granskning, blir det svårt för revisorer att vara professionellt skeptiska eftersom det kräver att de ska vara ifrågasättande och kritiska gentemot revisionsbevis. Detta kan vara en förklaring till varför det föreligger ett negativt samband mellan granskning av redovisning till verkligt värde och revisorers professionella skepsis.

Ytterligare en förklaring till det negativa sambandet kan vara att granskning av redovisning till verkligt värde kräver förhandlingar med ledningen vilket kan leda till att revisorer får problem med att upprätthålla sin professionella skepsis. Enligt Beattie (2000) är det inte ovanligt att revisorer och kunder ställs inför situationer där deras mål och viljor skiljer sig från varandra. I de situationer där en förhandling har uppstått menar Kleinman och Palmon (2002) att revisorn behöver kunna stå emot press från kunden. Detta kan således innebära att revisorer vid förhandling måste arbeta för att upprätthålla sitt oberoende. Vidare menar Jönsson (2005) att revisorerna stöter på problem när de vill ifrågasätta ledningens information eftersom det inte går att ifrågasätta information utan att samtidigt ifrågasätta den intygande personens heder. Det blir därför svårt för revisorer att förhandla med sina kunder och samtidigt tillfredsställa dem. I linje med detta hävdar Westerdahl (2005), Hellman (2006) och Öhman et al. (2012) att kunder kan uppfatta revisorers professionella skepsis som negativ. Detta kan vara en anledning till det låga medelvärdet för professionell skepsis. För även om revisorer måste vara skeptiska mot de kunder som granskas får revisorerna sina intäkter från dessa. Därför finns risken att en revisor inte gör något större motstånd mot kunden då det kan uppfattas som negativt. Det ligger i linje med Behn et al. (1997) som rapporterar att revisorers professionella skepsis är negativt relaterad till kundtillfredsställelse.

## 5. Slutsats och förslag till fortsatt forskning

---

*I detta avslutande kapitel drar vi slutsatser utifrån resultaten i studien och analysen av revisorers professionella skepsis vid tidspress samt vid granskning av redovisning till verkligt värde. Avslutningsvis presenteras förslag till fortsatt forskning.*

---

### 5.1 Slutsats

Syftet med studien var att analysera revisorers professionella skepsis och hur revisorer anser att den påverkas av tidspress samt av granskningen av redovisning till verkligt värde. Två hypoteser ställdes upp varav en avsåg professionell skepsis i relation till tidspress och en avsåg professionell skepsis i relation till granskning av redovisning till verkligt värde.

Utifrån resultatet kan vi konstatera att revisorer inte upplever särskilt stor tidspress utan tycker att tidsbudgetarna är relativt uppnåeliga trots att de till viss del agerar på ett dysfunktionellt sätt till följd av tidspress. Vissa revisorer svarade exempelvis att de på grund av tidspress accepterar kunders svaga förklaringar, lägger ner mindre tid på vissa steg i granskningen och godkänner kunddokument efter ytliga granskningar. Tidigare forskning visar att den etiska kulturen kan ha en inverkan på oetiskt beteende under tidspress och tyder på att en revisionsbyrås etiska kultur har en nyckelroll i de processer som styr revisionskvaliteten under tidspress. Vidare förknippas en stark etisk kultur med lägre nivåer av dysfunktionella beteenden. Således kan en stark etisk kultur på revisionsbyråerna leda till att revisorerna kan upprätthålla professionell skepsis trots tidspress.

Vidare visar resultatet ett negativt samband mellan professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde. Resultatet visar även att revisorer anser att granskning av redovisning till verkligt värde främst är tidskrävande, komplicerat och kräver information från och förhandlingar med kunden. Revisorernas kompetens och oberoende vid granskningen av företagets finansiella rapporter har länge kritiserats av revisionsforskningen, där granskning av redovisning till verkligt värde har ställt revisorernas kunskap på prov. Således är det inte så överraskande att revisorerna i denna studie anser att denna granskning är komplicerad då det är svårt att hitta en rimlig försäkran om att värderingen är korrekt gjord på grund av den komplexitet som föreligger med metoden som helhet. Resultaten tyder således på att granskning av redovisning till verkligt värde på nivå 3 influerar revisorernas möjlighet till att vara kompetenta och oberoende.

En förklaring till det uppkomna sambandet kan vara att revisorer vid granskning av redovisning till verkligt värde möter ett regelverk som kan tvinga dem att förhandla med kunderna eftersom de verkliga värdena på främst nivå 3 hänför sig till hypotetiska marknadspriser och företagsledningens egna uppskattningar. Dessa värden är praktiskt taget omöjliga för revisorerna att kontrollera vilket innebär att revisorerna måste förhandla med ledningen om dessa subjektiva antaganden. Till följd av detta kan revisorer få svårt att upprätthålla sin professionella skepsis.

Sammantaget är det rimligt att tro att det uppkomna resultatet, som visade att det saknades ett samband mellan professionell skepsis och tidspress men att det fanns ett samband mellan

professionell skepsis och granskning av redovisning till verkligt värde, är kopplat till förhandling. När det råder tidspress innebär det att revisorer väljer att inte granska en del områden eller gå vidare i en fråga och således hoppar över steg i granskningen men vid granskning av redovisning till verkligt värde så krävs det av revisorerna att noggrant granska informationen. Revisorerna kan därmed välja att ifrågasätta informationen vilket kan leda till förhandlingar med ledningen. Det skulle kunna vara så att revisorers professionella skepsis främst påverkas av saker som revisorerna väljer att göra än de steg som de väljer att hoppa över.

## 5.2 Förslag till fortsatt forskning

I denna studie kom vi fram till att granskning av redovisning till verkligt värde har en påverkan på revisorers professionella skepsis men att ett samband saknades för tidspress och professionell skepsis. I den här uppsatsen såg vi professionell skepsis som ett överordnat begrepp för oberoende, kompetens och etiskt förhållningssätt. Dock undersökte vi inte hur tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde påverkar dessa olika delar enskilt då enkäten bara ställde generella frågor kring professionell skepsis. Det skulle därför kunna vara av intresse att undersöka hur tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde påverkar de olika delarna av professionell skepsis. Vidare skulle revisorernas arvode i förhållande till professionell skepsis vara intressant att studera i en fortsatt studie. Till följd av att det är kunderna som betalar för revisionen finns det enligt Öhman (2007) en viss risk för att revisorer utvecklar en stark relation till sina kunder. Således skulle arvodet kunna påverka hur professionellt skeptiska revisorer kan vara.

Det skulle även vara intressant att undersöka kopplingen mellan tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde för att se om tidspressen är särskild stark vid denna typ av granskningar. Eftersom tidspress leder till att revisorer genar i svängarna finns det anledning att tro att den tidskrävande processen och komplexiteten i granskningen av redovisning till verkligt värde skulle kunna innebära att revisorerna uppvisar högre grad av dysfunktionella beteenden.

Då vi fick motta kritik för att enkäten inte gav möjlighet för revisorerna att uttrycka sina egna upplevelser och tankar skulle kvalitativa intervjuer kunna vara ett komplement till vår studie. Genom att göra en kvalitativ studie skulle revisorerna få möjlighet att uttrycka sig mer fritt och på så sätt kunna ge en tydligare bild över hur de bedömer sin professionella skepsis och vilka faktorer som skulle kunna påverka denna.

## Referenser

Alderman, C. W. & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature Sign-offs: A replication and extension. *A Journal of Practice and Theory*, 1 (2), pp. 54-68.

Alves, S. (2013). The association between goodwill impairment and discretionary accruals: Portuguese evidence. *Journal of Accounting, Business & Management*. 20 (2), pp. 84-98.

Aneshensel, C. (2013). *Theory-based data analysis for the social sciences*. Thousands Oaks, London & New Delhi: Sage Publications

Bame-Aldred, C. & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (6), pp. 497-511.

Barlaup, K., Drønen, H. I. & Stuart, I. (2009). Restoring trust in auditing: Ethical discernment and the Adelphia scandal. *Managerial Auditing Journal*, 24 (2), pp. 183-203.

Barlev, B. & Haddad, J. R. (2003). Fair value accounting and the management of the firm. *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (4), pp. 383-415.

Barth, M. E. (2007). Standard-setting measurement issues and the relevance of research. *Accounting and Business Research*, 37 (1), pp. 7-15.

Bazerman, M., Loewenstein, G. & Moore, D. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38 (4), pp. 89-94.

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

Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1), pp. 67-107.

Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2000). Behind the audit report: A described study of discussions and negotiation between auditors and directors. *International Journal of Auditing*, 4 (2), pp. 177-202.

Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Hermanson, R. H. (1997). The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms. *Accounting Horizons*, 11 (1), pp. 7-24.

Bell, T. B. & Griffin, J. B. (2012). Commentary of auditing high-uncertainty fair value estimates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), pp. 147-155.

- Benston, G. J. (2008). The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (2), pp. 101-114.
- Bowrin, R. A & King, J. II. (2009). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25 (2), pp. 160-181.
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montauge, N. R. & Sierra, G. E. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task and auditor specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), pp. 7-44.
- Broberg, P. (2013). *The auditor at work – A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. Doktorsavhandling. Lund: Lunds universitet.
- Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H. & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (1), pp. 45-67.
- Cairns, D. (2006). The use of fair value in IFRS. *Accounting in Europe*, 3 (1), pp. 5-22.
- Christensen, B. E., Glover, S. M. & Wood, D. A. (2012). Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), pp. 127-146.
- Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2), pp. 159-167.
- Deal, T. E. & Kennedy, A. A. (1982). *Corporate cultures*. Massachusetts: Addison-Wesley.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp. 183-199.
- Douglas, P. C., Davidson, R. A. & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34 (2), pp. 101-121.
- Ellström, P-E. (1992). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet: Problem, begrepp och teoretiska perspektiv*. Stockholm: Publica.
- FARs Samlingsvolym – Revision* (2015a). Stockholm: FAR Akademi.

FAR (2015b). IESBAs Etikkod. Tillgänglig:

<http://www.faronline.se/Dokument/I/IESBASETIKKOD/> [2016-05-04].

Feng, N. & Li, C. (2014). Are auditors professionally skeptical? Evidence from auditors' going-concern opinions and management earnings forecasts. *Journal of Accounting Research*, 52 (5), pp. 1061-1085.

Fischer, M. J. (1996). Real-izing the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2), pp. 219-242.

Floyd, J. & Fowler, Jr. (2009). *Survey research methods*. California: Sage publications.

Fornaro, J. M. & Barbera, A. T. (2007). The new fair value hierarchy. *Review of Business*, 27 (4), pp. 31-37.

Francis, J. & Schipper, K. (1999). Have financial statements lost their relevance? *Journal of Accounting Research*, 37 (2), pp. 319-352.

Gometz, U. (2006). Värden och penningbegär – ett revisorsdilemma, I Nord, G. & Thorell, P. (red). *Intressekonflikter och finansiella marknader*. Stockholm: Iustus Förlag.

Griffith, E. E., Hammersley, J. & Kadous, K. (2013). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32 (3), pp. 833-863.

Gundry, L. C. & Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19 (2), pp. 125-152.

Hellman, N. (2006). Auditor-client interaction and client usefulness: A Swedish case study. *International Journal of Auditing*, 10 (2), pp. 99-121.

Holme, I. & Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), pp. 149-171.

IFRS 13 (2011), Fair Value Measurement, *IFRS Foundation*.

Iyer, V. & Rama, D. (2004). Clients' expectations on audit judgments: A note. *Behavioral research in accounting*, 16 (1), pp. 63-74.

- Johansson, S. E. (2005). Varför har vi revisorer och vad ska de utträta? I Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 9-23.
- Jönsson, S. (2005). Revisorsrollens nedgång - och fall? I Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS förlag, pp. 147-171.
- Kelley, T. & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), pp. 21-42.
- Kleinman, G. & Palmon, D. (2000). A negotiation-oriented model of auditor-client relationships. *Group Decision and Negotiation*, 9 (1), pp. 17-45.
- Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60 (2), pp. 202-211.
- Krishnan, J. & Krishnan, J. (1996). The role of economic tradeoffs in the audit opinion decision: An empirical analysis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11 (4), pp. 565-586.
- Kumarasiri, J. & Fisher, R. (2011). Auditors' perceptions of fair-value accounting: developing country evidence. *International Journal of Auditing*, 15 (1), pp. 66-87.
- Landsman, W. R. (2007). Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. *Accounting and Business Research*, 37 (1), pp. 19-30.
- Liyanarachchi, G. A. & McNamara, S. M. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7 (1), pp. 1-43.
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P., Pettersson, A. K. & Rimmel, G. (2010). *IFRS - i teori och praktik*. Stockholm: Bonnier utbildning.
- McCracken, S., Salterio, S. E. & Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationship and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4-5), pp. 362-83.
- McDaniel, L. (1990). The effects of time pressure and audit Program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28 (2), pp. 267-285.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 8 (2), pp. 1-34.

- Nissim, D. (2003). Reliability of banks' fair value disclosure for loans. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 20 (1), pp. 355-384.
- Olsson, H. & Sörensen, S. (2011). *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. Stockholm: Liber.
- Otley, D. T. & Pierce, B. J. (1996a). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (1), pp. 31-58.
- Otley, D. T. & Pierce, B. J. (1996b). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2), pp. 65-84.
- Pannese, D. & Delfavero, A. (2010). Fair value accounting: Affect on the auditing profession. *Journal of Applied Business Research*, 26 (3), pp. 43-50.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4), pp. 379-394.
- Penman, S. H. (2007). Financial reporting quality: Is fair value a plus or minus? *Accounting and Business Research*, 37 (1), pp. 33-44.
- Pierce, B. & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13 (3), pp. 415-441.
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review*, 15 (2), pp. 153-179.
- Revisorsnämnden (2016). Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag. Stockholm: Revisorsnämnden. Tillgänglig: [http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/2016/2016\\_04\\_1\\_01.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/2016/2016_04_1_01.pdf) [2016-05-04].
- Ronen, J. (2008). To fair value or not to fair value: A broader perspective. *ABACUS*, 44 (2), pp. 181-208.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students*. New York: Pearson.
- Scott, L. & McManus, J. (2010). Under pressure. *Journal of Management Services*, 54 (4), pp. 33-37.
- Smircich, L. (1983). Concepts of culture and organizational analyses. *Administrative Science Quarterly*, 28 (3), pp. 339-358.



Song, C. J., Thomas, W. B. & Yi, H. (2010). Value relevance of fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85 (4), pp. 1375-1410.

Sundgren, S., Nilsson, H. & Nilsson, S. (2013). *Internationell redovisning: teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur.

Svanberg, J. & Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28 (7), pp. 572-591.

Svanberg, J. & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support audit objectivity? *Accounting in Europe*, 13 (1), pp. 65-79.

Sweeney, B. & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: A qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (5), pp. 779-812.

Sweeney, B., Arnold, D. & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93 (4), pp. 531-551.

Treviño, L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviours. *Business Ethics Quarterly*, 8 (3), pp. 447-476.

Warming-Rasmussen, B. & Jensen, L. (1998). Quality dimension in external audit services: An external user perspective. *European Accounting Review*, 7 (1), pp. 65-82.

Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. (2003). Danish evidence of auditor's level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgements. *Journal of Business Ethics*, 47 (2), pp. 77-87.

Westerdahl, S. (2005). Vad har de för sig? Om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 45-60.

Wild, C. & Seber, G. (2000). *Chance encounters*. New York: John Wiley.

Windsor, C. & Ashkanasy, N. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development and belief in a just world on accountant independence. *Accounting, Organization and Society*, 20 (7), pp. 701-720.

Öhman, P. (2005). Är det viktigare för revisorer att göra rätt saker än att göra saker rätt. I Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 61-79.

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

Öhman, P., Häckner, E. & Sörbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. *Managerial Auditing Journal*, 27 (5), pp. 477-499.

## Appendix A

### Följebrev

Hej!

Vi är två studenter som skriver vår magisteruppsats i företagsekonomi vid Mittuniversitetet. Examensarbetet handlar om revision, revisorers förhållningssätt, tidspress och granskning av redovisning till verkligt värde.

Vi hoppas att du vill besvara denna enkät och samtidigt bidra med värdefull kunskap. Enkäten består av fyra korta avsnitt och tar 5-10 minuter att besvara. Det är med stor förhoppning vi ber dig avvara några minuter av din tid. Vi ser fram emot att få dina svar senast den 11 maj.

Informationen kommer att behandlas anonymt och konfidentiellt.

Tack för att du deltar i vår studie!

Med vänliga hälsningar

Pia Saez & Elin Lindgren

## Appendix B

### Enkät

#### Avsnitt 1 Bakgrundsfrågor

1. Hur gammal är du?

2. Hur många år har du arbetat med revision?

3. Vilken revisionsbyrå arbetar du på?  Deloitte, EY, KPMG, PwC  Annan byrå

4. Vilken position har du på byrån?  Partner  Ej partner

#### Avsnitt 2 Professionell skepsis

Följande sex påståenden handlar om professionell skepsis.

	Instämmer inte alls				Instämmer helt	
1. Jag gillar att söka efter kunskap	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2. Jag ogillar att behöva fatta snabba beslut	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
3. Jag ifrågasätter ofta saker jag ser eller hör	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
4. Jag accepterar ofta andras förklaringar utan vidare eftertanke	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
5. Jag ser till att överväga all tillgänglig information innan beslut fattas	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
6. Jag förkastar ofta uttalanden om jag inte har bevis för att de är sanna	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

#### Avsnitt 3 Granskning av redovisning till verkligt värde

Följande sex påståenden handlar om granskning av redovisning till verkligt värde på nivå tre. Med nivå tre menas att det inte finns några kända priser eller marknader för tillgången eller skulden. På denna nivå finns inget känt pris eller någon känd marknad, utan företagen använder egna beräkningsmodeller för att uppskatta värdet på tillgången eller skulden.

	Instämmer inte alls				Instämmer helt	
1. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet en tidskrävande uppgift	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet komplicerat	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
3. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet information från kunden om hur värdet har tagits fram	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
4. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet avancerade mätinstrument	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
5. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet förhandlingar med kunden	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

---

<b>6. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet specifik kunskap</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----

---

#### Avsnitt 4 Tidspress

Följande fem frågor handlar om tidspress i arbetet.

**1. Hur skulle du beskriva att tidsbudgetarna för revisioner har varit de senaste 12 månaderna i allmänhet?**

- Mycket lätta att uppnå
- Uppnås med rimlig arbetsinsats
- Uppnås med avsevärd ansträngning
- Mycket snäva, praktiskt taget ouppnåeliga
- Omöjliga att uppnå

**2. Accepterar du kunders svaga förklaringar på grund av tidspress?**

- Aldrig  Sällan  Ibland  Ofta  Nästan alltid  Alltid

**3. Läger du ner mindre tid på vissa steg i granskningen när tidspress förekommer än när tidsbudgetarna är rimliga?**

- Aldrig  Sällan  Ibland  Ofta  Nästan alltid  Alltid

**4. Underrapporterar du tid genom att arbeta på din fritid på grund av tidspress?**

- Aldrig  Sällan  Ibland  Ofta  Nästan alltid  Alltid

**5. Godkänner du steg i granskningen efter en huvudsakligen ytlig granskning av dokument?**

- Aldrig  Sällan  Ibland  Ofta  Nästan alltid  Alltid
-

## Appendix C

### Cronbach's Alpha

Nedan visas Cronbach's Alpha för samtliga variabler.

#### Professionell skepsis

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of items
0,537	6

Frågor avseende professionell skepsis	Cronbach's Alpha if item deleted
1. Jag gillar att söka efter kunskap	,487
2. Jag ogillar att behöva fatta snabba beslut	,562
3. Jag ifrågasätter ofta saker som jag ser eller hör	,484
4. Jag accepterar ofta andras förklaringar utan vidare eftertanke	,492
5. Jag ser till att överväga all tillgänglig information innan beslut fattas	,425
6. Jag förkastar ofta uttalanden om jag inte har bevis för att de är sanna	,498

#### Granskning av redovisning till verkligt värde

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of items
0,673	6

Frågor avseende granskning av redovisning till verkligt värde	Cronbach's Alpha if item deleted
1. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet en tidskrävande uppgift	,618
2. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 är i normalfallet komplicerat	,583
3. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet information från kunden om hur värdet tagits fram	,646
4. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet avancerade mätinstrument	,617
5. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet förhandlingar med kunden	,718
6. Att granska redovisning till verkligt värde på nivå 3 kräver i normalfallet specifik kunskap	,603

## Tidspress

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of items
0,421	5

Frågor avseende tidspress	Cronbach's Alpha if item deleted
1. Hur skulle du beskriva att tidsbudgetarna för revisioner har varit de senaste 12 månaderna i allmänhet?	,591
2. Accepterar du kunders "svaga" förklaringar på grund av tidspress?	,178
3. Läger du ner mindre tid än normalt på vissa steg i granskningen när tidspress förekommer?	,191
4. Underrapporterar du tid genom att arbeta på din fritid på grund av tidspress?	,461
5. Godkänner du steg i granskningen efter en huvudsakligen ytlig granskning av dokument?	,307