

# Magisteruppsats

*Master's thesis – one year*

Företagsekonomi

*Business Administration*

**Revisorers granskning av redovisning till verkligt värde**

**Stina Altin**

**Nada Khwaiter**



**Mittuniversitetet**

MID SWEDEN UNIVERSITY

**MITTUNIVERSITETET**

Avdelningen för Ekonomivetenskap och juridik

**Examinator:** Martin Johanson

**Handledare:** Peter Öhman

**Författare:** Stina Altin, stal1001@student.miun.se; Nada Khwaiter, nakh0900@student.miun.se

**Utbildningsprogram:** Ekonomprogrammet, 240 HP

**Huvudområde:** Företagsekonomi

**Termin, år:** VT, 2014

## SAMMANFATTNING

På senare år har utvecklingen av redovisningsstandarder genomgått ett skifte då det kommer till hur tillgångar och skulder ska värderas och redovisas. Den traditionella historiska kostnadsredovisningen har för börsnoterade bolag ersatts med redovisning till verkligt värde (RTVV). Detta har enligt tidigare forskning medfört två särskilda problem. Då värderingen av tillgångar och skulder skiljer sig beroende på vilken information som finns tillgänglig har RTVV dels visat sig ha en lägre tillförlitlighet, dels har revisorerna ställts inför svåra prov vid sin granskning av den finansiella rapporteringen avseende sin kompetens och sitt oberoende. På grund av detta har Financial Accounting Standards Board (FASB) och International Accounting Standards Board (IASB) tagit fram ett ramverk i form av tre hierarkinivåer som beskriver hur verkligt värde ska redovisas för tillgångar och skulder.

Denna studie syftar till att beskriva och analysera svenska revisorers granskning av RTVV i allmänhet samt på de tre nivåerna i hierarkin. Mer precist syftar studien till att undersöka i vilken mån svenska revisorer anser sig kunna säkerställa tillförlitligheten i RTVV samt i vilken grad svenska revisorer anser sig vara kompetenta och oberoende vid granskningen av RTVV.

För att besvara syftet har vår urvalsram bestått av svenska kvalificerade revisorer. Genom kontakt med en representant från en big4 byrå i Sundsvall lyckades vi nå 459 av totalt 3800 revisorer utspridda över hela Sverige. Av dessa besvarade 46 personer vår enkät. Dessa utgjorde basen för vår analys och slutsats.

Resultaten pekar på att revisorerna står inför en utmaning då det gäller granskning av RTVV, i synnerhet då det kommer till granskning av hierarkinivåerna där olika slags information finns. Utifrån granskningen på hierarkinivåerna kan vi dra slutsatsen att revisorerna anser att problemen främst föreligger på nivå 3 avseende att säkerställa tillförlitligheten samt deras kompetens. Detta anses inte innebära samma svårighet och begränsning på nivå 1 och 2. Vidare fann vi att revisorerna inte anser att oberoendet är något avgörande problem på någon av hierarkinivåerna. En låg svarsfrekvens (10 procent) gör dock att resultaten måste tolkas med försiktighet.

**Nyckelord:** Revisor, redovisning till verkligt värde, säkerställa tillförlitlighet, revisorns kompetens, revisorns oberoende, hierarkinivåer

## **ABSTRACT**

Lately the development in accounting standards has undergone a change regarding how assets and liabilities should be recognized and assessed. The traditional historical cost accounting has been replaced with fair value accounting (FVA). According to previous research, this has resulted in some complications. As the valuation of assets and liabilities differ depending on the information available, FVA has shown to have a lower reliability compared to historical cost accounting. In addition, the auditors have faced difficulties in their audits of the financial reporting regarding their competence and independence. Because of this, the Financial Accounting Standards Board (FASB) and International Accounting Standards Board (IASB) has developed a framework illustrated in three levels of a hierarchy that describes how fair value should be valued and reported for assets and liabilities.

This study aims to describe and analyze Swedish auditors' view of FVA in general and on the three levels of the hierarchy. More specifically, the study aims to examine the extent to which Swedish auditors feels able to ensure the reliability of RTVV and the degree to which Swedish auditors consider themselves to be competent and independent in reviewing RTVV.

To answer the purpose of the study, our sampling frame consisted of Swedish qualified auditors. Due to contact with a representative from a big4 office in Sundsvall we managed to reach 459 total 3800 auditors scattered all over Sweden. Of these 46 respondents answered our questionnaire. These formed the basis of our analysis and conclusion.

The results indicate that Swedish auditors face challenges when it comes to the examination of RTVV, especially when it comes to the examination of the hierarchy levels at which various information is available. Based on the review of the hierarchy levels, we conclude that the auditors find problems on level 3 when it comes to ensuring the reliability and their competence. This is not considered to be a limitation on level 1 and 2. The results also show that the auditors find that independence is not a problem at any of the hierarchy levels. However, a low response rate, 10 percent, shows that the results should be interpreted with caution.

**Keywords:** Accountant, fair value accounting, ensuring reliability, auditors' competence, auditors' independence, hierarchies

## **FÖRORD**

Denna magisteruppsats har skrivits inom ämnet företagsekonomi och är den första i ett forskningsprojekt i samarbete med CER (Centrum för forskning om ekonomiska relationer). Den har genomförts vid Mittuniversitetet i Sundsvall under vårterminen 2014.

Vi vill tacka alla inblandade som har möjliggjort framställandet av denna uppsats. Vi vill rikta ett speciellt tack till vår handledare Peter Öhman för värdefulla synpunkter och vägledning under processens gång. Vidare vill vi rikta ett stort tack till Mittuniversitetets forskningscentrum Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER).

Tack!

Sundsvall den 15 juni 2014

Stina Altin

Nada Khwaiter

## **FÖRKORTNINGSREGISTER**

FASB: Financial Accounting Standards Board

FVA: Fair Value Accounting

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

ISA: International Standard on Auditing

RTVV: Redovisning till verkligt värde

## Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>Inledning</b>	<b>1</b>
1.1	Problembakgrund	1
1.2	Problemformulering	2
1.3	Syfte	2
<b>2</b>	<b>Teoretisk referensram</b>	<b>3</b>
2.1	Ansvarsmodellen och revisionskvalité	3
2.2	Information från de redovisningsskyldiga till revisorn	4
2.2.1	Redovisning till verkligt värde (RTVV)	4
2.2.2	För- och nackdelar med RTVV	6
2.2.3	Problem med RTVV:s tillförlitlighet	6
2.3	Kvalitetssäkrad information från revisorn till de redovisningsberättigade	7
2.3.1	Svårigheter med granskning av RTVV i allmänhet	7
2.3.2	Revisorns säkerställande av tillförlitligheten i RTVV	7
2.3.3	Revisorns kompetens vid granskning av RTVV	8
2.3.4	Revisorns oberoende vid granskning av RTVV	9
2.4	Revisorns granskning av RTVV i hierarkin	9
<b>3</b>	<b>Metod</b>	<b>11</b>
3.1	Litteratursökning och källkritik	11
3.2	Val av ansats, metod och forskningsdesign	11
3.3	Urval	12
3.4	Datainsamling	14
3.4.1	Enkätens utformning	14
3.4.2	Val av variabler och begreppsdefinitioner	15
3.4.3	Pilotstudie	17
3.4.4	Svarsfrekvens och bortfallsanalys	17
3.5	Metod för dataanalys	20
3.5.1	Statistisk bearbetning	20
3.5.2	Analysmetod för revisorns granskning av RTVV i allmänhet	21
3.5.3	Analysmetod för revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna	22
3.6	Tillförlitlighet och etiskt förhållningssätt	23
3.6.1	Validitet	23
3.6.2	Reliabilitet	23
3.6.3	Etiskt förhållningssätt	24
<b>4</b>	<b>Empiri och analys</b>	<b>25</b>
4.1	Deskriptiv statistik	25
4.2	Revisorns granskning av RTVV i allmänhet	26
4.2.1	Revisorns säkerställande av tillförlitligheten i RTVV	26
4.2.2	Revisorns kompetens vid granskning av RTVV	27
4.2.3	Revisorns oberoende vid granskning av RTVV	28
4.3	Revisorns granskning av RTVV i hierarkin	28
4.3.1	Säkerställa tillförlitlighet av RTVV i hierarkin	28
4.3.2	Revisorns kompetens vid granskning av RTVV i hierarkin	30
4.3.3	Revisorns oberoende vid granskning av RTVV i hierarkin	31
4.4	Sammanfattande analys revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna	33
<b>5</b>	<b>Slutdiskussion och slutsats</b>	<b>35</b>

5.1	Slutdiskussion .....	35
5.2	Slutsats och förslag till fortsatt forskning .....	36
	Referenser .....	38
	Appendix A .....	43
	Appendix B .....	44
	Appendix C .....	47

## Tabellförteckning

Tabell 3.1	Härledning säkerställa tillförlitlighet .....	16
Tabell 3.2	Härledning revisorns kompetens.....	16
Tabell 3.3	Härledning revisorns oberoende .....	17
Tabell 3.4	Jämförelse tidiga och sena svar .....	20
Tabell 3.5	Analysmetod revisorns granskning av RTVV i allmänhet .....	21
Tabell 3.6	Analysmetod revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna .....	22
Tabell 4.1	Deskriptiv statistik demografiska faktorer .....	25
Tabell 4.2	Deskriptiv statistik enkätfrågor .....	25
Tabell 4.3	Säkerställa tillförlitlighet .....	26
Tabell 4.4	Revisorns kompetens .....	27
Tabell 4.5	Revisorns oberoende .....	28
Tabell 4.6	Säkerställa tillförlitlighet på hierarkinivåerna .....	29
Tabell 4.7	Revisorns kompetens på hierarkinivåerna .....	30
Tabell 4.8	Revisorns oberoende på hierarkinivåerna .....	32

## Figurförteckning

Figur 2.1	Ansvarsmodellen (Öhman et al., 2006). .....	3
Figur 2.2.	Beskrivning av nivåer för hur verkligt värde uppskattas härledda från IFRS 13 (2011). .....	5
Figur 3.1	Studiens urval. ....	13
Figur 3.2	Studiens svarsfrekvens och bortfall .....	18
Figur 4.1.	Revisorns granskning av RTVV i hierarkin. ....	33



# 1 Inledning

---

*Det inledande avsnittet består av en problembakgrund där vi övergripande presenterar bakgrunden kring problematiken som finns med revisorns granskning av redovisning till verkligt värde. Vidare presenteras en problemformulering samt ett syfte.*

---

## 1.1 Problembakgrund

På senare år har utvecklingen av redovisningsstandarder genomgått ett skifte i idealbilden då det kommer till hur tillgångar och skulder ska redovisas och bedömas. Den traditionella historiska kostnadsredovisningen har ersatts med redovisning till verkligt värde (RTVV), och det har även fått en acceptans bland standardsättare och användare av finansiell redovisning (Barlev & Haddad, 2003; Power, 2010). Både Financial Accounting Standards Board (FASB) och International Accounting Standards Board (IASB) har tagit fram ett ramverk över hur verkligt värde ska redovisas och bedömas för tillgångar och skulder (Kumarasiri & Fisher, 2011). RTVV innebär, i kontrast till historisk kostnadsredovisning som förlitar sig på anskaffningsvärden, att tillgången eller skulden värderas till det aktuella marknadspriset vid tidpunkten för värderingen.

Den utökade användningen av RTVV har inte gått obemärkt förbi. Å ena sidan framför förespråkarna att RTVV har större relevans, bättre speglar prisrörligheten samt förenklar den finansiella rapporteringen (Barth, 2007). Å andra sidan framför kritikerna att RTVV kräver en perfekt marknad som inte finns samt att det ger ledningen större möjligheter att manipulera redovisningen (Song et al., 2010). Med detta följer en utmaning för externa parter, som revisorer, investerare, aktieägare och andra intressenter, att avgöra hur verkligt värde har fastställts. Denna utmaning försvåras ytterligare då RTVV uppskattas i en hierarki på tre nivåer. Nivå 1: Observerbara data med kända priser på aktiva marknader. Nivå 2: Indirekt observerbara data från jämförbara priser på jämförbara marknader. Nivå 3: Icke observerbara data, där ingen aktiv marknad för tillgången eller skulden finns tillgänglig (Ronen, 2008; IFRS 13, 2011).

RTVV har enligt tidigare forskning medfört två särskilda problem. Dels har RTVV visat sig ha en lägre tillförlitlighet jämfört med historisk kostnadsredovisning (Barlev & Haddad, 2003; Song et al., 2010). Dels har revisorerna ställts inför svåra prov vid granskningen av RTVV (Bratten et al., 2013; Kumarasiri & Fisher, 2011; Martin, et al., 2006). Tidigare forskning har konstaterat att revisorn har begränsad kompetens vid granskning av RTVV på grund av de osäkra uppskattningarna, brist på teknisk kunskap, förekomsten av inaktiva marknader samt att det ligger en allmänt känd komplexitet i värderingen (Bratten et al., 2013; Christensen et al., 2012; Kumarasiri & Fisher, 2011; Smith-Lacroix et al., 2012). Revisorns huvudsakliga roll i den finansiella rapporteringen är att kvalitetssäkra rapporterna så att användarna av finansiell redovisning kan försäkra sig om att den information de blir tilldelade är rättvisande (Öhman et al., 2006). Om tillförlitligheten i RTVV är låg, kan det bli svårt för revisorn att fastställa att informationen är rättvisande. Det ställer i sin tur till med problem för investerare

och andra intressenter som ska fatta beslut på informationen de blir tilldelade (Landsman, 2007; Moorthy et al., 2010).

Kumarasiri & Fisher (2011) visar att revisorerna själva är medvetna om komplexiteten i RTVV, vilken kan försvåra deras möjligheter att utföra granskningen. Samtidigt berörs att om revisorerna inte har den kompetens som krävs vid granskningen av ett företags finansiella rapporter är det också svårt att upprätthålla oberoendet gentemot företaget (Richard, 2006; Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Landsman (2007) framhåller att ju högre upp i hierarkin (nivå 2 och 3), ju svårare är det att verifiera informationen. Det indikerar att revisorn kan behöva förhandla med ledningen vid uppskattningar på dessa nivåer.

## 1.2 Problemformulering

Tidigare forskning om revisorns granskning av RTVV har fokuserat på revisorns kompetens (Bratten et al., 2013; Christensen et al., 2012; Kumarasiri & Fisher, 2011; Martin et al., 2006). Det har försvårat revisionsprocessen då det kommer till osäkra uppskattningar i värderingen, speciellt på nivå 2 och 3 (Kumarasiri & Fisher, 2011; Landsman, 2007). Vidare har tidigare forskning fokuserat på RTVV:s relevans och tillförlitlighet i hierarkin och huruvida revisorerna ställer sig till tillförlitligheten i uppskattningarna (Barlev & Haddad, 2003; Kumarasiri & Fisher, 2011; Song et al., 2010). Dock finns relativt lite forskat om revisorns oberoende vid RTVV, särskilt i anslutning till hierarkinivåerna. Tidigare forskning om revisorns oberoende har visat att revisorn tenderar att försumma rollen de har gentemot investerare och andra intressenter och istället närmar sig ledningen i företagen, vilket har ifrågasatt revisorns oberoende (Öhman et al., 2006). Mot denna bakgrund har följande frågeställningar formulerats:

- Till vilken grad anser svenska revisorer att de kan säkerställa tillförlitligheten i RTVV?
- Till vilken grad anser svenska revisorer att de har kompetens för granskning av RTVV?
- Till vilken grad anser svenska revisorer att de är oberoende vid granskningen av RTVV?

## 1.3 Syfte

Utifrån ovan beskrivna frågeställningar är syftet med denna studie att beskriva och analysera svenska revisors granskning av RTVV i allmänhet samt på de tre nivåerna i hierarkin (nivå 1, 2 och 3). Mer precist syftar studien att undersöka i vilken mån svenska revisorer anser sig kunna säkerställa tillförlitligheten i RTVV samt vilken grad svenska revisorer anser sig vara kompetenta och oberoende vid granskning av RTVV.

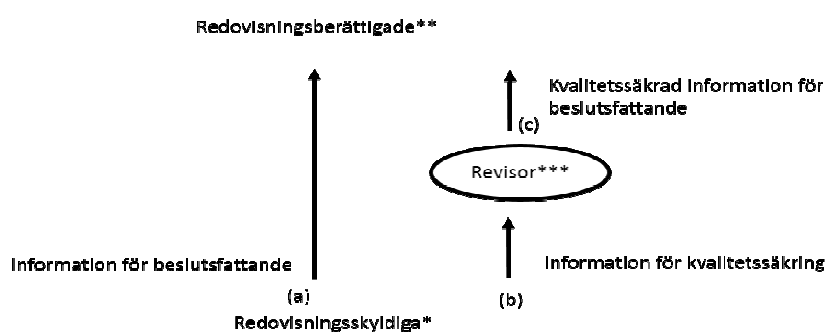
## 2 Teoretisk Referensram

Följande avsnitt behandlar den teori som ligger i grund för denna studie. Avsnittet innehåller en beskrivning av ansvarsmodellen samt en redogörelse för revisionskvalité. Vidare behandlas informationen från de redovisningsskyldiga till revisorn, hur informationen kvalitetssäkras av revisionen och slutligen hur revisorn granskar RTVV på de tre nivåerna i hierarkin.

### 2.1 Ansvarsmodellen och revisionskvalité

Agentteorin förklarar det kontraktsförhållande som uppstår mellan principalen (ägarna) och agenten (företagsledningen). Principalen anlitar agenten för att utföra tjänster för dennes räkning. Om båda parter i relationen är nyttomaximerare, finns det goda skäl att tro att agenten inte alltid agerar med principalens bästa för ögonen. I detta fall ska agenten förse principalen med redovisningsinformation, och konflikter kan uppstå om agenten inte utför uppdraget i principalens intresse (Hill & Jones, 1992; Jensen & Meckling, 1976). Som en länk mellan dessa parter finns revisorn som ska kvalitetssäkra redovisningsinformationen och därmed bistå principalen så att rättvisande information återges (Öhman, 2005). Watts & Zimmerman (1983) framhåller att verkställande av avtalet kräver en övervakning av ledningens aktiviteter, och att detta är en uppgift för revisorn att utföra. Öhman (2007) framhåller att revisorns skyldigheter gentemot ägarna och övriga intressenter kan diskuteras inom ramen för agentteorin. Han framhäver att inte endast ett agentförhållande mellan principalen och agenten förekommer utan att ett sådant agentförhållande även uppstår mellan revisorn och principalen. Det vill säga, en andra grad av agent där principalen tar hjälp av revisorn för att utföra uppdrag å deras räkning. Revisorerna blir då en agent som anlitas för att granska en annan agent.

Redovisningsinformation är baserad på ansvarsskyldighet, det vill säga att det övergripande syftet för företaget är att förse investerare och andra intressenter med redovisningsinformation. Samtidigt har revisorn en roll att fylla genom att investerarna är beroende av att revisorn kvalitetssäkrar redovisningsinformationen som lämnas av företaget. Detta illustrerar Öhman et al. (2006) i form av en ansvarsmodell (the accountability model):



*\*De redovisningsskyldiga:  
Representeras av ledningen i företagen som är skyldiga att förse intressenterna med riktig och rättvis information.*

*\*\*De redovisningsberättigade:  
Investerare och andra intressenter som får information för deras beslutsprocess.*

*\*\*\*Revisor: Är professionellt oberoende som har ansvar för att informationen blir kvalitetssäkrad det vill säga att informationen är riktig och rättvis samt att den är komplett.*

Figur 2.1 Ansvarsmodellen (Öhman et al., 2006).

I figur 2.1 kan vi se att viss information går direkt från de redovisningsskyldiga till de redovisningsberättigade (pil a), utan att ha blivit kvalitetssäkrad. Förhållandet mellan revisorn och företaget är pil (b), där företaget ska förse revisorn med information som denne ska kvalitetssäkra för att sedan gå vidare till de redovisningsberättigade intressenterna (pil c). Då revisorns huvudsakliga uppgift i den finansiella rapporteringen är att kvalitetssäkra information så att den är rättvisande för användare av finansiell redovisning, bör förhållandet i pil (c) vara prioriterat. Dock har tidigare forskning visat att revisorerna tycks lägga mer uppmärksamhet på pil (b) i och med att revisionsbyråerna har blivit mer affärsinriktade (Arnold et al., 1999; Jeppesen, 1998; Öhman et al., 2006). Klientens välmående tycks således vara mer prioriterat än investerarnas välmående. Detta blir problematiskt då både lagstiftare och samhället förväntar sig en opartiskhet och självständighet hos revisorn (Gometz, 2006: 162). Revisorns förväntas med andra ord vara både kompetent och oberoende och dessa två komponenter av revisionskvalité har under många år varit debatterade i forskning om revision (DeAngelo, 1981; Richard, 2006; Öhman et al., 2006) och är svåra att särskilja. Definitionen på begreppet revisionskvalité är enligt DeAngelo (1981) sannolikheten att revisorn både upptäcker (har kompetens) och rapporterar (är oberoende) felaktigheter i klientens redovisningssystem. Revisorn ska med andra ord ha tillräcklig kunskap för att kunna göra en professionell bedömning om informationen i ett företags finansiella rapporter, och om han inte har det kan det krävas förhandlingar med ledningen som leder till att revisorn inte kan upprätthålla oberoendet. Både Ruiz-Barbadillo et al (2004) och Richard (2006) framhåller att om revisorn inte har den kompetens som krävs är det även svårt att upprätthålla oberoendet gentemot de redovisningsskyldiga.

## 2.2 Information från de redovisningsskyldiga till revisorn

### 2.2.1 Redovisning till verkligt värde (RTVV)

RTVV har en historia som sträcker sig tillbaka till 1970-talet då FASB refererade till verkligt värde i en av sina standarder. Redan under 1980-talet spred sig termen och blev allt mer accepterad av standardsättare och användare av finansiell redovisning (Barlev & Haddad, 2003; Power, 2010). På senare år har termen spridit sig än mer och många forskare beskriver det som ett skifte i idealbilden av hur tillgångar och skulder ska mätas (Barlev & Haddad, 2003; Power, 2010; Song et al., 2010). En långvarig debatt mellan förespråkare för RTVV samt historisk kostnadsredovisning resulterade i att FASB i början av 2000-talet fastställde att RTVV är det mest relevanta attributet för finansiella instrument (Khurana & Kim, 2003). IASB kom även att adoptera denna metod och i Sverige är det sedan 2005 obligatoriskt för börsnoterade aktiebolag att tillämpa IASB:s standarder (IFRS) i den finansiella redovisningen (Fars samlingsvolym – redovisning, 2013). Både FASB och IASB har arbetat fram ett ramverk för hur redovisning till verkligt värde ska gå till. I FASB behandlas redovisning till verkligt värde i “FAS No. 157, *Fair Value Measurements*” som arbetades fram 2006 efter påtryckningar från användare av verkligt värde (Song et al., 2010). IASB har arbetat fram en liknande standard, “IFRS 13, *Fair Value Measurement*”, som publicerades 2011 (IFRS 13,

2011). Begreppet definieras till det pris som skulle erhållas för att sälja en tillgång eller betalas för att överföra en skuld i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer vid värderingstidpunkten (IFRS 13 § 2, 2011; Power, 2010).

Ansvarsmodellen i figur 2.1 illustrerar att viss information går från de redovisningsskyldiga till revisorn (pil b). En del av denna information är företagens värderingar av tillgångarna och skulderna i balansräkningen. Beroende på vilka slags tillgångar eller skulder företagen har, kan de i stort sätt välja vilken slags information som ska gå vidare för kvalitetssäkring till revisorn. Detta i och med att både FASB och IASB har arbetat fram en hierarki över RTVV som kategoriserats i tre nivåer (IFRS, 13, 2011; Ronen, 2008; Song et al., 2010). Detta illustreras i figur 2.2 nedan.

Nivåer	Data	Informationskälla
Nivå 3	<i>Icke observerbara data</i>	<i>Inga kända priser eller marknader</i>
Nivå 2	<i>Observerbara data</i>	<i>Jämförbara priser på jämförbara marknader eller identiska objekt på jämförbara marknader</i>
Nivå 1	<i>Observerbara data</i>	<i>Kända priser på aktiva marknader</i>

Figur 2.2. Beskrivning av nivåer för hur verkligt värde uppskattas härledda från IFRS 13 (2011).

Inom ramen för IASB förklarar hierarkin hur företagen ska redovisa till verkligt värde beroende på vilken information som finns för tillgången eller skulden (IFRS, 13, 2011). Figur 2.2 illustrerar att värderingar av tillgångar och skulder på nivå 1 baseras på observerbar data, med kända priser, på aktiva marknader för identiska tillgångar och skulder. Redovisningsinformation enligt nivå 1 ska redovisas utan justeringar för att mäta verkligt värde när dessa förutsättningar är uppfyllda. Nivå 2 avser observerbara data med jämförbara priser på jämförbara marknader. Tillgångar och skulder värderas baserat på likartade objekt på en jämförbar marknad. Nivå 3 avser icke observerbara data där inga kända priser eller marknader finns. På denna nivå uppskattar företagen själva värdet på tillgången eller skulden genom egna beräkningsmodeller och framtida kassaflöden (IFRS 13, 2011, Ronen, 2008; Song et al., 2010). Tillgångarna och skulderna kategoriseras enligt IFRS 13 (2011). Där uttrycks att företag får redovisa efter nivå 2 enbart om kraven för att redovisa på nivå 1 inte är uppfyllda, och till nivå 3, enbart när kraven på nivå 1 och nivå 2 inte är uppfyllda. Målet med RTVV enligt nivåerna fasthåller att värderingen av tillgången eller skulden förblir densamma oberoende av vilken hierarkinivå som används. Vidare uttrycker IFRS 13 (2011) att ytterligare en målsättning är att värderingen enligt RTVV ska spegla de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.

### 2.2.2 För- och nackdelar med RTVV

Förespråkarna för RTVV hävdar att det verkliga värdet har större relevans, bättre speglar prisriktigheten samt förenklar den finansiella rapporteringen (Song et al., 2010; Whittington, 2008). Barth (2007) framhåller att verkligt värde är relevant i den meningen att det återspeglar aktuella ekonomiska värden, med avseende på ekonomiska resurser och skyldigheter. Med andra ord återspeglar RTVV vad användarna fattar beslut på (Khurana & Kim, 2003; Penman, 2007). Dessutom framhåller förespråkarna för RTVV att det är ett korrekt återgivande av tillgångar och skulder, eftersom det tar hänsyn till risk- och sannolikhetsvägda bedömningar på förväntande kassaflöden (Barth, 2007).

Trots fördelarna med RTVV framför kritikerna att det är mindre kontrollerbart för investerare, föremål för skattningsfel av ledningen samt ger större benägenhet till manipulation av de finansiella rapporterna (Song et al., 2010). Ledningen kan med andra ord påverka uppskattningarna av verkligt värde, och frågan är då om värdet avspeglar det värdet avser att göra. Målet med finansiell redovisning är att ge ett ekonomiskt uttalande som användarna kan fatta beslut på, och om felaktig information går ut kan det få svåra konsekvenser för användarna. Dessa brister kan skapa informationsasymmetri mellan ägarna och ledning som kan vara ett problem för tillförlitligheten i verkligt värde (Barth, 2007; Song et al., 2010).

### 2.2.3 Problem med RTVV:s tillförlitlighet

Enligt de ramverk som ställts upp för finansiell redovisning (se FASB och IASB), finns det kriterier på att kvalitativa egenskaper ska ingå i ett företags finansiella rapporter. Tillförlitlighet är ett av dessa kriterier och det är nödvändigt att det uppfylls för att användare av finansiell redovisning ska kunna fatta bra beslut på den information de få ta del av (Kadous et al., 2012). Inom ramen för IASB definieras tillförlitlighet som "Information är tillförlitlig om den inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad. Användarna måste kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar antingen vad som görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar" (IFRS-volymer, 2012:15). Tillförlitligheten har visat sig vara ett generellt problem för RTVV och ett flertal studier framhåller att denna typ av värderingsmetod har en mycket lägre tillförlitlighet än historisk kostnadsredovisning (Barlev & Haddad, 2003; Khurana & Kim, 2003; Song et al., 2010). Å ena sidan är det viktigt att påpeka att tillförlitligheten är högre på nivå 1 där en aktiv marknad, med kända marknadspriser finns (Song et al., 2010). Medan RTVV å andra sidan har en lägre tillförlitlighet på de högre nivåerna (nivå 2 och 3), i och med att uppskattningarna på dessa nivåer har en större osäkerhet (Landsman, 2007; Ronen, 2008). RTVV tycks med andra ord inte helt sakna tillförlitlighet, men det framställs fortfarande som ett generellt problem i och med den kritik som riktas mot att värden, främst på nivå 3, ofta är subjektiva och svåra att verifiera (Landsman, 2007).



## 2.3 Kvalitetssäkrad information från revisorn till de redovisningsberättigade

### 2.3.1 Svårigheter med granskning av RTVV i allmänhet

Den information som revisorn tillhandahåller från det redovisningskyldiga företagen (se pil b i figur 2.1 ovan) ska i ett senare skede gå vidare efter att den kvalitetssäkrats till de redovisningsberättigade investerarna (se pil c i figur 2.1 ovan) (Öhman et al., 2006). Med detta ska alltså revisorn se till att företaget har redovisat verkligt värde på rätt sätt så att korrekt information går vidare till investerarna. Man kan säga att investerarna möter två informationsrisker då de ska investera i ett företag. Dels finns en finansiell risk som kan ses som en generell risk om företagets fortlevnad. Dels finns en informationsrisk som handlar om att den finansiella informationen är otillräcklig eller opålitlig som kan påverka investerarnas välbefinnande. Det är här revisorn kommer in och ska reducera investerarnas informationsrisk genom att försäkra sig om att den finansiella informationen är rättvisande (Dejong & Smith, 1984; Öhman et al., 2006). Revisorn ska alltså kvalitetssäkra företagets RTVV genom sin granskning. Det har visat sig varit svårt då flera forskare är överens om att RTVV har ställt revisorerna på prov då det kommer till granskningen (Bratten et al., 2013; Bell & Griffin, 2012; Kumarasiri & Fisher, 2011; Martin et al., 2006). Tidigare studier framhåller att RTVV är komplext och att det kan vara manipulativt och subjektivt framtaget, vilket försvårar revisorernas arbete (Landsman, 2007). Samtidigt framhåller revisorer i USA att det är svårt att fastställa vad som utgör en rimlig försäkran av RTVV i befintliga revisionsstandarder (Bell & Griffin, 2012). Trots svårigheterna med granskningen visar Kumarasiri & Fisher (2011) att revisorer generellt framhåller att RTVV är användbart i den finansiella redovisningen. Problemen tycks således ligga i osäkra uppskattningar, brist på teknisk kunskap och komplexitet i revisionsstandarderna (Christensen et al., 2012; Smith-Lacroix et al., 2012).

Revisorns granskning av RTVV behandlas i ISA 540 (International Standard on Auditing). Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om huruvida uppskattningarna i redovisningen, inklusive uppskattningarna av verkligt värde, är rimliga. Dessutom ska bedömningar göras om upplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (Fars samlingsvolym – Revision, 2013). I standarden finns det uttryckt att det kan finnas en osäkerhet i företagets uppskattningar av värdena. Osäkerheten i uppskattningarna definieras i ISA 540 som känsligheten i uppskattningarna och att dess tillhörande upplysningar saknar en inneboende mätprecision. Dessutom erkänner ISA 540 att graden av osäkerhet i uppskattningarna påverkar risken för att väsentliga fel föreligger (Bratten et al., 2013). Det finns med andra ord en inneboende osäkerhet i RTVV och revisorer framhäver att detta leder till verifieringsproblem samtidigt som det är svårt att tolka standarden (Bell & Griffin, 2012; Christensen et al., 2012).

### 2.3.2 Revisorns säkerställande av tillförlitligheten i RTVV

De kriterier som finansiell redovisning ska uppfylla är viktigt för användare av finansiell information. Att redovisningen ska vara tillförlitlig är ett nyckelbegrepp som avspeglar hur olika värden har tagits fram och i vilken mån det går att lita på dem (Kadous et al., 2012).

Revisorn ska säkerställa att företagens finansiella redovisning är rättvisande och korrekt framtaget (Christensen et al., 2012) och om tillförlitligheten i den informationen inte går att säkerställa kan det ställa till med problem för revisorns granskningsprocess. Kumarasiri & Fisher (2011) framför att revisorer är medvetna om att RTVV har en begränsad tillförlitlighet och att det i normalfallet är svårt att säkerställa informationen då tillförlitligheten är låg. Detta bekräftas även av Bell & Griffin (2012) och Landsman (2007), där RTVV framställs vara svårt att verifiera och därmed är tillförlitligheten svår att säkerställa.

Mot bakgrund av ovanstående studier, att revisorer i allmänhet tycker att det är svårt att säkerställa RTVV:s tillförlitlighet, utformar vi följande hypotes:

H1: Revisorerna uppfattar i allmänhet att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV.

### 2.3.3 Revisorns kompetens vid granskning av RTVV

Revisorns kompetens och oberoende är ofta svåra att särskilja men samtidigt viktiga faktorer i revisionsprocessen. Revisorn ska uppvisa en professionell kompetens i granskningen av ett företags finansiella rapporter som har ifrågasatts i tidigare studier om revisorns granskning på olika områden (DeAngelo, 1981; Ruiz-Barbadillo et al., 2004; Windsor & Ashkanasy, 1995). Vidare har det visat sig att både revisorns kompetens och oberoende är svårt att mäta. Tillsammans ska dessa begrepp säkerställa respekt och auktoritet, det vill säga revision ska åtnjuta förtroende (Gometz, 2006).

Då det kommer till revisorns granskning av RTVV framför många forskare att revisorer måste ha en viss kunskap som de möjligtvis inte har i och med att RTVV är komplext och svårt att förstå (Bell & Griffin, 2012; Bratten et al., 2013; Smith-Lacroix et al., 2012). De osäkra uppskattningarna har ökat svårigheten med revisorers granskning av RTVV. Dessutom måste revisorn ha kunskap om flera olika värderingsmetoder i och med att de metoder som ledningen i företagen använder ofta är komplexa och uppgiftsspecifika (Bratten et al., 2013; Kumarasiri & Fisher, 2011). Griffith et al. (2012) framhåller att revisorerna sällan förstår värderingsmodellerna på grund av att de saknar kunskap om de metoder som ledningen använder. Vidare framhåller Kumarasiri & Fisher (2011) att RTVV är tekniskt komplext samt varierar mellan olika branscher. Om revisorn måste samla på sig information om en specifik bransch kan det vara en tidskrävande process som ytterligare försvårar revisorns granskning av RTVV. Detta kan leda till att graden av revisorns kompetens kan ifrågasättas vid granskning av RTVV på grund av komplexiteten, en tidskrävande process, åtskillnaden mellan olika branscher samt att avancerade mätverktyg förekommer, som revisorn kan ha svårt att verifiera (Bratten et al., 2013; Kumarasiri & Fisher, 2011).

Mot bakgrund av ovanstående studier, att graden av revisorers kompetens kan ifrågasättas då det kommer till RTVV utformar vi följande hypotes:

H2: Revisorerna anser sig i allmänhet ha begränsad kompetens vid granskning av RTVV.



#### 2.3.4 Revisorns oberoende vid granskning av RTVV

Oberoendet är revisorns stolthet men också dennes akilleshäl (Gometz, 2006) och har ifrågasatts i tidigare studier (Arnold et al., 1999; Houghton & Jubb, 2003; Richard, 2006; Windsor & Ashkanasy, 1995). Som Gometz (2006) uttrycker ”Kan man verkligen vänta sig oberoende – eller ens objektivitet – av en yrkesman som i praktiken utses av den han skall granska?”. Denna kritik har intensifierats under det senaste årtiondet då revisionsprofessionen har gått ifrån den traditionella revisionen till att bli mer affärsinriktade (Öhman et al., 2006). I praktiken arbetar revisorerna ofta nära dem som ska granskas (de redovisningsskyldiga företagen och har en begränsad kontakt med investerare och övriga intressenter (de redovisningsberättigade) vilket gör det svårt att upprätthålla det oberoende som förväntas av revisorerna (Öhman, 2007).

Det finns relativt lite forskat om revisorns oberoende och RTVV men i och med att detta har visat sig vara svårt för revisorn att granska (Bell & Griffin, 2012; Bratten et al., 2013; Christensen et al., 2012), finns det incitament att revisorn måste förhandla med ledningen om värden och uppskattningar som RTVV medför. I linje med detta ligger det en oro över revisorns prioriteringar. Att revisorn tycks lägga mer fokus på relationen med ledningen än att skydda investerarna (Öhman et al., 2006), visar att det finns incitament att revisorns oberoende kan ifrågasättas även vid granskning av RTVV. Å ena sidan är det svårt att säkerställa graden av oberoende. Gometz (2006) framför att man istället ska prata om olika grader av beroenden. Det vill säga revisorns beroenden av andra människor som inte ska påverka de professionella bedömningarna. Å andra sidan tycker revisorerna själva att oberoendet inte är något problem utan att det är något som har kritiserats från utomstående parter (Beattie et al., 1999; Öhman et al., 2006). Detta resulterar i att revisorns oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet kan vara svårt att upprätthålla i och med de förhandlingar med ledningen som kan uppkomma om revisorerna får det svårt att verifiera uppskattningarna (Christensen et al., 2012; Smith-Lacroix et al., 2012).

Mot bakgrund av ovanstående studier, att revisorns oberoende kan vara svårt att upprätthålla vid granskning av RTVV utformar vi följande hypotes.

H3: Revisorerna anser sig i allmänhet ha ett begränsat oberoende vid granskning av RTVV.

#### 2.4 Revisorns granskning av RTVV i hierarkin

Revisorns granskning av RTVV i hierarkin påverkas av den informationen som revisorn får från de redovisningsskyldiga (se pil b i figur 2.1) (Öhman et al., 2006). RTVV delas som nämnts ovan upp i tre hierarkinivåer där olika information finns tillgänglig på varje nivå. Det vill säga nivå 1 har kända priser och marknader, nivå 2 har jämförbara priser och marknader och nivå 3 har inga kända priser och marknader (Ronen, 2008). Dessutom förändras graden av tillförlitlighet högre upp i hierarkin där nivå 1 har högre tillförlitlighet medan nivå 2 och 3 har lägre i och med att nivå 1 har mer information än nivå 2 och 3 (Fornaro & Barbera, 2007). På nivå 3 är värden framtagna efter företagets egna beräkningsmodeller i och med att tillgången

och skulden saknar en aktiv marknad med kända priser (Song et al., 2010). På grund av detta finns det incitament att revisorns möjligheter att granska RTVV i hierarkin blir begränsade högre upp i hierarkin eftersom värden på nivå 3 är svårare att verifiera (Landsman, 2007).

Beroende på den information som de redovisningsskyldiga företagen ger till revisorn, det vill säga om de redovisar efter nivå 1, 2 eller 3, kan revisorns möjligheter att säkerställa tillförlitligheten på nivåerna, revisorns kompetens och revisorns oberoende påverkas. Om tillförlitligheten är låg (nivå 2 och 3) kan det vara svårt att säkerställa den (Landsman, 2007). Om revisorn saknar teknisk kunskap om de värderingsmodeller som ledningen använder (Bratten et al., 2013; Kumarasiri & Fisher, 2011), finns även incitament att revisorns kompetens blir mer begränsad högre upp i hierarkin. Samtidigt visar tidigare forskning att revisorns kompetens och oberoende är svåra att särskilja och att om revisorn inte har den kompetens som krävs vid granskningen är det även svårt att upprätthålla oberoendet (Richard, 2006; Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Detta ger indikationer att desto mer begränsad information (nivå 3) desto mer förhandlingar med ledningen krävs, som gör att revisorns oberoende kan ifrågasättas även vid granskning av RTVV i hierarkin. Detta ger även incitament att revisorns kompetens och oberoende bör vara mer begränsat högre upp i hierarkin på grund av att informationen är begränsad på de högre nivåerna.

Mot bakgrund av ovanstående resonemang och studier, att revisorns möjligheter att säkerställa tillförlitligheten, vara kompetent och oberoende i hierarkin blir svårare respektive mer begränsat på de högre nivåerna, utformar vi följande hypoteser:

H4: Desto högre upp i hierarkin desto svårare anser revisorerna att det är att säkerställa tillförlitligheten i RTVV.

H5: Desto högre upp i hierarkin desto mer begränsad är revisorernas kompetens vid granskning av RTVV.

H6: Desto högre upp i hierarkin desto mer begränsat är revisorernas oberoende vid granskning av RTVV.

### 3 Metod

---

*Följande avsnitt behandlar vår litteratursökning samt innehåller en redogörelse för vårt val av ansats och metod. Därefter motiverar vi vårt urval, redogör för vår metod vid datainsamling samt presenterar vårt statistiska tillvägagångssätt. Avslutningsvis diskuteras studiens tillförlitlighet samt det etiska förhållningssättet.*

---

#### 3.1 Litteratursökning och källkritik

Litteratursökningen till denna studie har huvudsakligen bestått av vetenskapliga artiklar som söktes fram via databaserna "Business Source Premier" och "Emerald", som tillhandahölls av Mittuniversitetet samt utifrån tips av handledaren. Utöver dessa har vi även använt oss kedjereferenser. Detta innebär att vi sökte upp och studerade artiklar som refererats till i de artiklar vi initialt hittade. Vidare använde vi oss av Mittuniversitetets databas Primo för att komplettera med värdefull litteratur samt lagtext.

För att söka upp artiklar använde vi följande sökord: "fair value accounting", "auditing fair value", "audit competence", "audit independence" samt "agency theory".

I vår litteratursökning använde vi i högsta möjliga mån artiklar som var "peer reviewed" och vi kunde således verifiera att de var granskade av sakkunniga inom vårt valda område. En del av våra valda artiklar kunde betraktas som gamla och giltigheten kunde således ifrågasättas (Backman, 2008). Vi satte därför en stor vikt i att noggrant överväga vilka artiklar som skulle användas. De äldre artiklarna valdes då de innehöll värdefull information som ligger till grund för den forskning som bedrivs än idag. Litteratur som metod- och statistikböcker användes för att vi ansåg det vara nödvändigt för att kunna säkerställa att vår studie gjorts vetenskapligt korrekt. Utöver detta ingick även lagar och förordningar i vår studie då vi ansåg att dessa var nödvändiga för att kunna förstå grunden till RTVV och dess karaktär.

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

För att besvara studiens syfte i enlighet med frågeställningarna valde vi, för denna studie, att utgå från en deduktiv ansats samt en kvantitativ metodik i enlighet med Olsson & Sörensens (2011) rekommendationer. Kombinationen av dessa metodikval är välanvänd och eftersom att vi hade för avsikt att pröva befintlig teori samt analysera och beskriva en social företeelse bedömde vi den som tillämpbar för vår studie. Enligt Holme & Solvang (1997) ger detta en större bredd i forskningsresultaten och kan således skapa möjligheter för att dra generella slutsatser utifrån resultatet. Utifrån dessa metodikval har vi härlett hypoteser från teorin för att sedan acceptera eller förkasta i empirin. Vi ville kunna säga något om revisorns granskning av RTVV, vilket då innefattar olika variabler som behöver mätas och hitta sambandsmönster om.

För att besvara studiens syfte, att beskriva och analysera svenska revisorers granskning av RTVV i allmänhet samt på de tre nivåerna i hierarkin, valde vi att använda en enkätundersökning som forskningsdesign. En strukturerad enkät gjorde det möjligt att få en

kartläggning av respondenternas åsikter och upplevelser och samtidigt nå ett större antal respondenter i jämförelse med strukturerade intervjuer som skulle kunna varit alternativet (Bryman & Bell, 2011). Respondenterna fick genom denna forskningsmetod möjligheten att i lugn och ro begrunda enkätfrågorna och överväga svarsalternativen. Genom att strategiskt välja vad som ingick i enkäten hade vi som avsikt att reducera överflödiga frågor samt överflödigt information till enbart sådant som är relevant för att analysera och dra slutsatser. Även bortfallet förväntades i och med detta att minska.

Vi valde att genomföra vår studie genom en webbaserad enkät utformad i IT-verktyget Google Drive. Genom en länk hade vi för avsikt att nå ut till så många revisorer runt om i Sverige som möjligt samt för att få in så många svar som möjligt. Denna metod ansåg vi kunna förenkla insamlingen av empirisk data då verktyget, förutom att vara lättanvänt för både oss och respondenterna, enkelt kunde sammanställa resultaten.

### 3.3 Urval

Urvalet är avgörande för att kunna generalisera resultaten för en större population. Enligt Fowler (2009) finns det flera typer av fel som kan påverka enkätundersökningar där syftet är att kunna generalisera utifrån ett urval. Därför är det viktigt att variationen mellan urvalet och populationen görs så liten som möjligt. Detta blir svårt att säkerställa då det finns en naturlig slumpmässig variation inom urvalspopulationen. Vidare kan detta innebära att det finns en risk att respondenterna besvarar frågorna i enkäten på ett sätt som skiljer sig från urvalspopulationen. Det blir således viktigt att ta hänsyn till vissa aspekter. En av dessa är urvalspopulationen, alltså vilka respondenter som kan bli valda för att besvara enkäten. En vidare aspekt är hur urvalet väljs slumpmässigt. En tredje aspekt är att försöka öka svarsfrekvensen bland respondenterna. Alla dessa aspekter kan påverka studiens tillförlitlighet negativt genom att både validiteten och trovärdigheten begränsas.

Det första steget för att fastställa ramen för vårt urval var, i enlighet med Fowlers (2009) rekommendationer, att definiera vår population, dvs. den grupp som vi ville uttala oss och göra statistiska generaliseringar om. Med utgångspunkt i studiens problem- och syftesformulering avgränsades vår urvalspopulation till granskarna av RTVV. Redan i uppstartsfasen hade vi som avsikt att välja en grupp som kunde ge en rättvisande och representativ bild av RTVV i den svenska kontexten. Respondenterna för studien avgränsades därför till revisorer som vid tidpunkten för studien jobbade på en big4 byrå. Då dessa byråer tillsammans innehar en stor marknadsandel fanns en förväntning att revisorerna på dessa byråer skulle ha erfarenhet av att revidera både små och stora företag och således möjliggöra en generalisering av resultaten för en stor del av studiens population.

Utöver detta avgränsade vi urvalspopulationen ytterligare genom att skilja mellan kvalificerade och icke kvalificerade revisorer. Sedan juni 2013 sätts man inte längre på godkända och auktoriserade revisorer utan alla revisorer med en skyddad titel hamnar under kategorin kvalificerade revisorer (Revisorsnämnden, 2013). Denna avgränsning har vi gjort då RTVV har en viss komplexitet som kräver speciell kunskap, kunskap som inte förväntas av

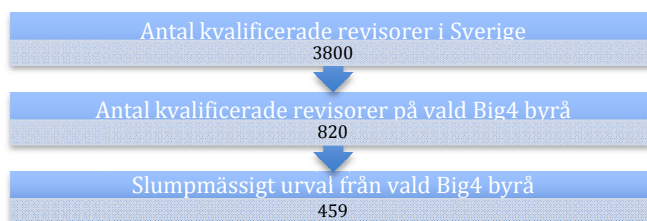
exempelvis revisorsassistenter (Olsson & Trinh, 2012). Genom denna avgränsning kunde vi öka chanserna att rätt frågor ställdes till rätt personer.

För att kontakta vår urvalspopulation som avgränsades till svenska kvalificerade revisorer inom big4 hade vi som avsikt att nå samtliga genom samarbete med CER (Centrum för forskning om ekonomiska relationer). Genom att samtliga big4 byråer finns representerade i CER:s arbetsgrupper hade vi förhoppningarna att dessa skulle tillgodose oss med kontaktinformation till urvalspopulationen. Trots att byråerna visade ett intresse för vårt ämne kom det till vår vetskap att enkäten skulle skickas ut under en tid när revisorer upplever en stor arbetsbelastning. Majoriteten av byråerna inom urvalspopulationen ville inte lämna ut kontaktuppgifter om deras anställda och de hade inte heller möjlighet att själva skicka ut vår enkät internt. En av big4 byråerna valde dock att hjälpa oss med genomförandet av studien. Genom kontakt med en medarbetare på en big4 byrå i Sundsvall möjliggjordes en empirisk undersökning. Byrån i fråga är en av de större i Sverige som jobbar mot både små och stora företag, bland annat med frågor som rör RTVV.

Våra respondenter valdes mot bakgrund av ovanstående redogörelse enligt följande:

I Sverige finns idag ca 3800 kvalificerade revisorer (Revisorsnämnden, 2014). Vi valde att dela upp populationen i olika stratum i enlighet med Bryman & Bells (2011) rekommendationer. Genom denna process kunde vi kategorisera big4 byrån i fråga som ett stratum. Utifrån ca 820 kvalificerade revisorer inom den gruppen avsåg vi att göra ett slumpmässigt urval och skicka enkäten till ca 50 procent av dessa. Detta ansåg vi vara en hanterbar mängd som samtidigt skulle generera en datamängd som gick att analysera, samt tillgodose med underlag för att dra representativa slutsatser.

Utskicket av enkäten gav dock upphov till en del komplikationer avseende det slumpmässiga urvalet. Redan vid första kontakt med vår kontaktperson inom big4 byrån förklarade vi att ett slumpmässigt urval var viktigt för studiens genomförande. Detta kom dock att bli en svag sida hos vår studie då vår kontaktperson skickade ut enkäten internt. Trots att vi inte kunde hävda att urvalet var helt slumpmässigt, visade det slutgiltiga urvalet, 495 kvalificerade revisorer (se figur 3.1), att enkäten skickades ut till något fler än 50 procent av grundpopulationen inom big4 byrån. Figur 3.1 illustrerar urvalsprocessen för denna studie.



Figur 3.1 Studiens urval.

## 3.4 Datainsamling

### 3.4.1 Enkätens utformning

För att fånga våra respondenters intresse och minska bortfallet uttryckte vi i ett missivbrev (se appendix A) vad vi syftade till att undersöka samt varför våra respondenter valts ut. Detta skickades ut tillsammans med enkäten till samtliga respondenter. Introduktionsbrevet innehöll, förutom information om studiens syfte, en presentation av oss som genomfört studien, information om anonymitet och konfidentiellt, när vi önskade svar samt våra kontaktuppgifter. Brevet hölls kort och informativt och vi informerade om att enkäten skulle ta ungefär 5-10 minuter att genomföra för att motivera respondenterna att besvara den. Enligt Trost (2007) är en rimlig svarstid för en enkät cirka tio till fjorton dagar. Eftersom att vår enkät skickades ut i en tid med många återkommande nationella ledigheter så beslutade vi att fjorton dagar var en rimlig tid för oss att ha enkäten ute. På så sätt fick respondenterna längre tid på sig för att besvara enkäten.

Enkäten (se appendix B) var webbaserad och genomfördes och skickades ut genom Google Drive. Programmet gjorde det möjligt att utforma en enkät och IT-verktyget levde upp till de krav vi hade avseende struktur och användbarhet. För att besvara vårt syfte hade vi valt att använda en enkät med en hög grad av standardisering. Frågorna som ställdes var slutna, alltså var respondenterna tvungna att välja ett av flera fasta svarsalternativ i enlighet med vad Trost (2007) rekommenderar.

För att förenkla för respondenterna strukturerade vi enkäten i sex olika block där det första utgjordes av bakgrundsfrågor där respondenterna fick besvara frågor om deras faktiska förhållanden (se appendix B). Vi motiverar vårt val att börja med dessa frågor, i förhållande för att avsluta med dem, i att RTVV är ett invecklat och framförallt känsligt ämne. Vi upplevde det viktigt att respondenten redan i början fick bekräftat vilken grad av anonymitet enkäten hade och därav motivera respondenten att besvara den. Vidare ville vi ge respondenten möjlighet att börja tänka i banorna för våra frågor och få en bild av hur de ställs. Med hjälp av dessa kunde vi kartlägga om det fanns skillnad mellan svarsfördelningen mellan män och kvinnor, mellan olika åldrar samt antal år som kvalificerad revisor. Avsikten med dessa var kontroll mot eventuella snedfördelningar samt göra en jämförelse med urvalspopulationen i sin helhet. De utgjorde alltså inte en grund gentemot studiens forskningsfrågor och hypoteser.

De följande fem blocken behandlade RTVV i allmänhet, revisorns granskning av RTVV i allmänhet samt revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna. Frågorna i block 2, som behandlade RTVV i allmänhet, formulerades för att få en överblick av hur revisorer ser på RTVV i förhållande till historisk kostnadsredovisning.

Följande block (3, 4, 5 och 6) utgjorde en grund för analys och slutsatser kring studiens formulerade hypoteser. Frågorna i block 3, revisorns granskning av RTVV i allmänhet, formulerades för att mäta hur revisorer ser på RTVV i förhållande till de tre nyckelbegreppen

kompetens (fråga 3.1-3.5), oberoende (fråga 3.6 och 3.7), tillförlitlighet (fråga 3.8). Dessa utgjorde också grunden för ställningstagandena kring hypotes H1, H2 och H3.

Block 4, 5 och 6, revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna formulerades för att mäta RTVV:s hierarkinivåer i förhållande till de tre nyckelbegreppen tillförlitlighet (fråga 4.1, 5.1 och 6.1), kompetens (fråga 4.2, 5.2 och 6.2) samt oberoende (fråga 4.3, 5.3 och 6.3). Dessa utgjorde också grunden för ställningstagandena kring hypotes H4, H5 och H6.

Totalt innehöll vår enkät till revisorerna 22 frågor. Majoriteten av frågorna besvarades genom att välja ett alternativ mellan en skala från 1-6 där 1 innebar att man inte instämmer med påståendet och där 6 innebar att man instämmer med påståendet. På så sätt tvingades respondenterna att göra ett ställningstagande där svaren antingen lutade mot ett håll eller ett annat. Detta såg vi som avgörande för studiens syfte samt frågeställningarnas karaktär. Bakgrundsfrågorna besvarades med bland annat en rullista men även med alternativa svarsmetoder där vi bedömde det nödvändigt. Bland annat när vi frågar om ålder och om respondenten i fråga var man eller kvinna.

#### 3.4.2 Val av variabler och begreppsdefinitioner

Med stöd av tidigare forskning har vi genom operationaliseringen fastställt regler för hur vi har definierat och mätt de begrepp som har ingått i studien. Frågorna i enkäten utformades mot bakgrund av den teoretiska referensramen så att de kunde kopplas till, samt besvara, studiens syfte. Enligt Bryman & Bell (2011) är detta en nödvändighet för att mäta vissa begrepp då ambitionen med ett frågeformulär är att frågorna ska fånga kärnan i forskningsproblemet. Vi hade i denna studie för avsikt att mäta revisorns möjligheter att säkerställa tillförlitligheten i RTVV, revisorns kompetens samt revisorns oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet samt i hierarkin. I enkäten ställde vi upp ett antal påståenden som berörde revisorns granskning av RTVV, därefter rangordnades svarsalternativen från 1 (instämmer inte alls) till 6 (instämmer helt).

Frågorna i enkätens block 3 härleddes från Kumarasiri & Fisher (2011), som främst fokuserat på revisorns utmaningar och svårigheter med granskning av RTVV. Resterande block (4,5 och 6) berörde revisorns granskning av RTVV i hierarkin, dessa härleddes från tidigare forskning om RTVV och dess hierarki (Barlev & Haddad, 2003; Song et al., 2010). Ur tidigare forskning går att härleda att RTVV har en låg tillförlitlighet, samt att det kan vara svårt för revisorn att verifiera informationen (Landsman, 2007). Eftersom vi hade för avsikt att mäta revisorns möjligheter att säkerställa RTVV:s tillförlitlighet både i allmänhet samt i hierarkin utformades frågorna i enkäten enligt tabell 3.1 för variabeln säkerställa tillförlitlighet.



Tabell 3.1 Härledning säkerställa tillförlitlighet

<b>Säkerställa tillförlitlighet</b>	
<i>Fråga</i>	<i>Mäter</i>
3.8 Att säkerställa att RTVV är tillförlitligt är i normalfallet svårt.	<b>Säkerställa tillförlitlighet</b>
4.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns KÄNDA priser och marknader för tillgången eller skulden.	<b>Säkerställa tillförlitlighet (nivå 1)</b>
5.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns JÄMFÖRBARA priser och marknader för tillgången eller skulden.	<b>Säkerställa tillförlitlighet (nivå 2)</b>
6.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det INTE finns kända priser och marknader för tillgången eller skulden.	<b>Säkerställa tillförlitlighet (nivå 3)</b>

Revisorns kompetens och oberoende är två vida begrepp som i tidigare revisionsforskning har behandlats på olika sätt (se Ruiz-Barbadillo et al., 2004; Öhman et al., 2006). Tidiga definitioner, som även använts på senare tid, anger att revisorn ska ha den kompetens som krävs för att upptäcka fel i företagets redovisningssystem samt vara så pass oberoende att de rapporterar det (DeAngelo, 1981; Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Detta utgick vi från då vi utformade frågorna som berörde kompetens och oberoende. Då det kommer till revisorns kompetens vid granskning av RTVV fokuserade vi på svårigheter i enlighet med Bratten et al. (2013) och Kumarasiri & Fisher (2011). Utifrån frågorna om svårigheter med granskning av RTVV i allmänhet och i hierarkin kunde revisorns kompetens mätas, se tabell 3.2 nedan.

Tabell 3.2 Härledning revisorns kompetens

<b>Revisorns kompetens</b>	
<i>Fråga</i>	<i>Mäter</i>
3.1 Att granska RTVV är i normalfallet komplext	<b>Kompetens</b>
3.2 Att granska RTVV är i normalfallet tidskrävande	<b>Kompetens</b>
3.3 Att granska RTVV kräver i normalfallet avancerade mätverktyg	<b>Kompetens</b>
3.4 Att tolka ISA-standarden om RTV är i normalfallet svårt	<b>Kompetens</b>
3.5 Att granska RTVV skiljer sig i normalfallet mellan olika branscher	<b>Kompetens</b>
4.2 RTVV är svårt att granska om det finns KÄNDA priser och marknader för tillgången eller skulden.	<b>Kompetens (nivå 1)</b>
5.2 RTVV är svårt att granska om det finns JÄMFÖRBARA priser och marknader för tillgången eller skulden.	<b>Kompetens (nivå 2)</b>
6.2 RTVV är svårt att granska om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.	<b>Kompetens (nivå 3)</b>

I och med att forskningen inte har behandlat revisorns oberoende i samma utsträckning som revisorns kompetens vid granskning av RTVV utgick vi från andra studier som fokuserat på revisorns oberoende när vi utformade enkätfrågorna. Där finns det uttryckt att interaktioner och förhandlingar med företagen kan utgöra en fara för revisorns oberoende (Öhman et al., 2006). Därför ställde vi frågor i enkäten om revisorns interaktion och förhandling med företaget vid granskning av RTVV i allmänhet samt i hierarkin och på så vis kunde vi senare mäta revisorns oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet och i hierarkin, se tabell 3.3 nedan.



Tabell 3.3 Härledning revisorns oberoende

Revisorns oberoende	
Fråga	Måter
3.6 Att granska RTVV kräver i normalfallet information från kunden om hur värdet har tagits fram	Oberoende
3.7 Att granska RTVV kräver i normalfallet förhandlingar med kunden	Oberoende
4.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det finns KÄNDA priser och marknader för tillgången eller skulden.	Oberoende (nivå1)
5.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det finns JÄMFÖRBARA priser och marknader för tillgången eller skulden.	Oberoende (nivå2)
6.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det INTE finns priser och marknader för tillgången eller skulden.	Oberoende (nivå3)

### 3.4.3 Pilotstudie

Kvantitativa enkätundersökningar har sin svaghet i att det saknas försäkran om att frågorna vi ställt i enkäten är relevanta för studiens frågeställningar och syfte. För att minska denna risk valde vi att genomföra en pilotstudie innan enkäten skickades ut. Detta är i linje med vad Bryman & Bell (2011) rekommenderar, i synnerhet då det gäller enkätundersökningar. Pilotstudien utfördes på vår kontaktperson vid den valda big4 byrån. Personen i fråga är kvalificerad revisor och ingick inte i vårt urval. Valet av testperson baserade vi på att vi ville ha någon som hade kunskap om studiens område och som kunde komma med värdefulla synpunkter om enkäten. Pilotstudien resulterade i några små justeringar på ord och förtydliganden i enkätfrågorna. Bakgrundsfrågan om vilket år man blev auktoriserad/godkänd revisor förtydligades. Även enkätfrågorna i block 4, 5 och 6 förtydligades så att man kunde se skillnaden mellan nivåerna i RTVV. Efter redigering av enkäten kontrollerades den i samråd med vår handledare och blev efter det godkänd att skickas ut.

### 3.4.4 Svarsfrekvens och bortfallsanalys

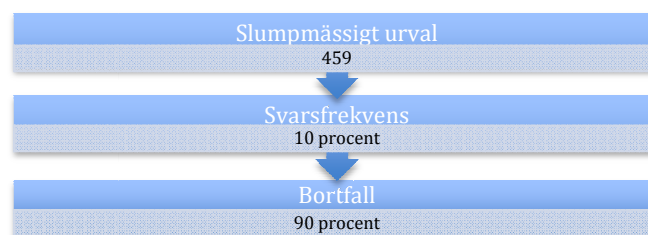
En begränsning med enkätundersökningar är att svarsfrekvensen ofta blir låg (Trost, 2007:133). En låg svarsfrekvens påverkar studiens tillförlitlighet negativt genom att både validiteten och trovärdigheten begränsas (Fowler, 2009).

En problematik vi stod inför, avseende svarsfrekvensen, var att vår urvalspopulation fanns i en tid med hög arbetsbelastning. Det är känt att revisorer har mycket att göra under våren inför aktiebolagens årsbokslut (ABL 7 kap 10 §). Utöver detta kom det till vår vetskap att revisorerna under tiden för vår studie fick ett flertal enkäter skickade till sig varje dag. Trots detta beslutade vi att en enkätundersökning var det bästa metodikvalet för att besvara studiens formulerade syfte. Även Holme & Solvang (2007) uttrycker att respondenter föredrar att besvara frågor och när de själva bedömer att de har tid. Vi gjorde därför ett aktivt val tillsammans med vår kontaktperson på big4 byrån att enkäten skulle skickas ut internt. Detta baserades dels på att vi saknade kontaktuppgifter till vår urvalspopulation och dels på att öka respondenternas benägenhet att besvara enkäten, Fowler (2009) uttrycker att svarsfrekvensen kan förbättras om enkäten kommer från en välkänd avsändare. Trots svårigheten detta innebar

med att specificera vår exakta urvalspopulation så såg vi ett värde i att vår kontaktperson skickade ut enkäten från sin jobbmail. Vi hade för avsikt att det skulle leda till att respondenterna skulle se ett värde att delta i studien då den kom från en kollega.

En aspekt som påverkar svarsfrekvensen är hur frågorna är formulerade (Bryman & Bell, 2011). Trost (2007) uttrycker att det finns en del saker som bör undvikas vid utformandet av en enkät. För att göra enkäten så enkel som möjligt för respondenterna att besvara var det viktigt att definiera frågorna utförligt utan att använda långa och krångliga formuleringar. Vi undvek därför negationer, värdeladdade ord och använde ett konsekvent språkbruk. Enkäten återfinns i Appendix B.

Vidare jobbade vi aktivt med att stärka svarsfrekvensen genom att utforma ett bra missivbrev. Detta är något som Bryman & Bell (2011) rekommenderar för att minska bortfallet i en studie. Genom att redan i missivbrevet informera om omfattningen och tidsåtgången enkäten innebar hoppades vi att respondenterna skulle se värdet att avsätta tid för att besvara enkäten. Ytterligare en åtgärd vi tillsatte för att öka svarsfrekvensen var att skicka ut en påminnelse. Efter att enkäten varit öppen för svar i två veckor hade vi fått en svarsfrekvens som visade 6,8 procent, vi skickade därför ut en påminnelse som låg ute ytterligare en vecka. Genom att påminna och uppmuntra respondenterna ökade antalet besvarade enkäter till 10 procent.



Figur 3.2 Studiens svarsfrekvens och bortfall

Enkäten skickades ut till totalt 459 kvalificerade revisorer, inom en big4 byrå, av vilka vi fick 46 svar. Detta gav en svarsfrekvens på ca 10 procent varav samtliga kompletta för att kunna använda i studien. Detta illustreras i figur 3.2 ovan.

Enkätundersökningar och i synnerhet webbenkäter tenderar att drabbas av låga svarsfrekvenser, då de lätt kan glömmas bort av respondenten (Bryman & Bell, 2011). Ytterligare en risk med enkäter som forskningsmetod är att respondenter kan tröttna på att fylla i dem. Frågeformuläret behöver således hållas kort, tilltalande och enkelt (Hultåker i Trost, 2007). Frågornas uppbyggnad har också betydelse för enkätens utformning. Dessa faktorer jobbade vi aktivt med för att höja svarsfrekvensen. Enligt Trost (2007) är en bra svarsfrekvens mellan 50 och 75 procent när man pratar om enkätundersökningar överlag. Dock har det yttrats av SurveyMonkey att man som forskare bör vara nöjd med en svarsfrekvens mellan 10 och 15 procent om ämnet som berörs är relativt nytt och inte har studerats i samma utsträckning tidigare. Vidare framför Denscombe (2004) att

samhällsforskare bör vara nöjda om de lyckas uppnå en svarsfrekvens på mellan 15 och 20 procent.

Mot bakgrund av att vår enkät var riktad mot revisorer och behandlar en värderingsmetod, RTVV, som är relativt ny i internationella standarder (IFRS, 2011), är det en möjlig förklaring att revisorer i allmänhet inte känner sig bekväma med ämnet. Vidare har revisorers granskning starkt ifrågasatts i tidigare forskning, inte minst då det kommer till revisorns kompetens och oberoende (Johansson et al., 2005). Detta kan ha skapat en känslighet bland revisorer att besvara frågor om sitt yrke. Dessa faktorer kan ha varit orsaker till bortfallet i denna studie. Trots denna diskussion om den låga svarsfrekvensen var vi medvetna om att vara försiktiga vid uttalandet avseende resultaten samt generaliserbarheten.

Figur 3.2 illustrerar ett bortfall på 90 procent, det vill säga 413 revisorer som av olika anledningar valde att inte besvara enkäten. Det är svårt att kartlägga vilka dessa anledningar kan vara då vår kontakt på big4 byrån skickade ut enkäten. Men det är möjligt att vissa enkäter inte kom fram på grund av felaktiga mailadresser, eller att vissa revisorer inte fanns tillgängliga under tiden för vår studie. En annan möjlighet kan vara att samtliga 413 revisorer prioriterade bort vår enkät på grund av diskussionen ovan om studiens svarsfrekvens. Ett sätt att se om de svarande respondenterna är representativa för hela populationen är att jämföra strukturen på deras bakgrundsvariabler med bakgrundsvariablerna för hela populationen (Fowler, 2009). Den enda bakgrundsvariabel för vilken det fanns information om hela populationen var fördelningen mellan män och kvinnor. För populationen, svenska kvalificerade revisorer i sin helhet så visar de senaste siffrorna från revisorsnämnden att 32 procent av populationen består av kvinnor och 68 procent består av män. Den procentuella fördelningen mellan de som besvarade enkäten visade 33 procent kvinnor och 67 procent män. Detta visar att fördelningen hos våra respondenter, avseende kön, är representativ för hela populationen.

Då flera faktorer kan påverka svarsfrekvensen så är det viktigt att inte enbart göra en bortfallsanalys baserad på en jämförelse mellan respondenterna och populationen. Därför valde vi att analysera bortfallet genom att jämföra tidiga och sena svar. Enligt Oppenheimer (1966 i Turner et al., 1999) kan sena svar anses representera bortfallet vid en bortfallsanalys, och man kan i samband med det möjligen få en bild över vad de som inte svarade skulle ha svarat. Med tidigare svar avses svaren som kom in innan påminnelseutskicket, med sena svar avses svaren som kom in efter påminnelseutskicket. I tabell 3.4 analyseras således 31 tidiga svar i förhållande till 15 sena svar. Tabell 3.4 illustrerar bortfallsanalysen för de frågor som visade en skillnad på mer än 1 i median och mer än 1 i medelvärde mellan de tidiga och sena svaren. Vi motiverar detta val genom att de frågor som skiljer mer än 1 när det gäller medianen och medelvärdet kan påverka analysen åt ett håll eller det andra. Det vill säga, om svaret kan falla in antingen på 3 eller 4 så ger det olika utfall för analysen då 3 innebar att våra hypoteser inte stärktes och 4 innebar att våra hypoteser stärktes.

Tabell 3.4 Jämförelse tidiga och sena svar

<b>Jämförelse mellan tidiga och sena svar</b>						
Fråga	Tidiga svar		Sena svar		Totalt	
	Median	Medel	Median	Medel	Median	Medel
5.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.	3,00	2,51	4,00	3,86	3,00	2,96
5.2 Att granska RTVV kräver i normalfallet förhandlingar med kunden	3,00	2,74	4,00	4,00	3,00	3,15

Tabellen visar att endast två frågor visade en betydande skillnad utifrån vår föreställning att medianen och medelvärdet ska skilja mer än 1. För både fråga 5.1 och 5.2 var det medelvärdet som visade en betydande skillnad mellan de tidiga och de sena svaren. Detta innebär att det eventuellt kan finnas små skevheter i analysen på grund av detta. Vidare pekar denna analys, i kombination med den procentuella fördelningen av bakgrundsvariabeln kön, mot att respondenterna har svarat såsom urvalspopulationen sannolikt skulle ha svarat.

### 3.5 Metod för dataanalys

#### 3.5.1 Statistisk bearbetning

Inför den statistiska bearbetningen för denna studie kategoriserade vi svaren för variablerna att säkerställa tillförlitlighet, revisorns kompetens, samt revisorns oberoende. Denna process möjliggjorde en bearbetning och analys av de enskilda variablerna, samt en bearbetning och analys av variablerna i förhållande till de olika nivåerna i hierarkimodellen. Verktöget som användes var statistikprogrammet Minitab.

Inledningsvis summerades utfallet av enkätfrågorna i två tabeller. En tabell för de demografiska faktorerna och en tabell med deskriptiv statistik för resterande enkätfrågor. I denna presenterades antal svar, median, medelvärde samt standardavvikelse för varje fråga. Utfallet av block 1 i enkäten med avseende på kön, ålder samt erfarenhet som kvalificerad revisor kodades om innan tabellen sammanställdes. För variabeln kön kodades man = 0 och kvinna = 1. För variablerna ålder och erfarenhet som kvalificerad revisor omformulerade vi årtalen till antal år. Detta gav utfallet att antal år som kvalificerad revisor kunde bli noll om man blivit kvalificerad under det senaste året. Genom denna process kunde vi ta fram en tabell som visade hur stor andel kvinnor respektive män som besvarade enkäten samt vilken medelåldern och antal år som kvalificerad revisor var för gruppen av respondenter.

Block två, tre, fyra, fem samt sex i enkäten besvarades genom en ordinalskala vilket innebär att kategorierna rangordnas med lika långt mellan skalstegen. Samtliga frågor i de nämnda blocken besvarades genom att välja ett alternativ i skalan mellan 1 och 6, där svarsalternativ 1 innebar att man inte instämde med påståendet och svarsalternativ 6 innebar att man instämde

med påståendet. För att analysera samtliga svar använde vi oss av medianer och medelvärden men även icke-parametriska metoder.

Icke-parametriska metoder grundar sig på vilken ordning observationerna för studien gjorts. Då enkäten resulterade i en låg svarsfrekvens i förhållande till urvalspopulationen gav detta inte normalfördelad data med vissa extremvärden (se normalfördelningstesterna i appendix C). Av denna anledning valde vi, i enlighet med Wild & Sebers (2000:423) rekommendationer, att använda icke-parametriska metoder som använder medianen för att analysera sambandsförhållanden. Därigenom blev testerna inte påverkade av extremvärdena. Frågorna från block 2 i enkäten analyserades inte i någon större utsträckning men finns med i tabell 4.1 som deskriptiv statistik. Analysen som avsåg block 3 bearbetades genom univariata analyser då vi hade som avsikt att mäta variablerna att säkerställa tillförlitlighet, revisorns kompetens och revisorns oberoende var för sig. Analysen som avsåg block 4, 5 och 6 bearbetades genom bivariata analyser då vi hade som avsikt att mäta variablerna att säkerställa tillförlitlighet, revisorns kompetens och revisorns oberoende i förhållande till de tre hierarkinivåerna för RTVV. Analysmetod för detta kommer att redogöras i följande avsnitt.

### 3.5.2 Analysmetod för revisorns granskning av RTVV i allmänhet

Eftersom vi hade för avsikt att mäta om revisorerna ansåg det svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV och om de ansåg sig ha begränsad kompetens respektive ett begränsat oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet, kategoriserades utfallet av variablerna in i två dimensioner. Säkerställa tillförlitlighet kunde vara ”lätt” eller ”svårt”. Revisorns kompetens kunde vara ”inte begränsad” eller ”begränsad”. Revisorns oberoende kunde vara ”inte begränsat” eller ”begränsat”. I tabell 3.5 nedan illustreras inom vilka dimensioner revisorerna kunde hamna i för granskning av RTVV i allmänhet.

Tabell 3.5 Analysmetod revisorns granskning av RTVV i allmänhet

Allmänhet		Median	Medel
	Lätt	1-3	1-3
Säkerställa tillförlitlighet	Svårt	4-6	4-6
	Inte begränsad	1-3	1-3
Revisorns kompetens	Begränsad	4-6	4-6
	Inte begränsat	1-3	1-3
Revisorns oberoende	Begränsat	4-6	4-6

Vi valde strategiskt att ha en sexsiffrig skala i enkäten för att på så vis kunna utläsa om det lutade åt det ena hållet eller det andra. Därför bestämde vi för granskning av RTVV i allmänhet att ”svårt att säkerställa” ”begränsad kompetens” och ”begränsat oberoende” representerades av en median och ett medelvärde mellan 4 och 6. Därav kunde vi acceptera hypoteserna H1, H2 och H3 om medianvärdet och medelvärdet hamnade mellan 4 och 6.

### 3.5.3 Analyismetod för revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna

För revisorns granskning av RTVV i hierarkin använde vi samma variabler som ovan men mätte dem var för sig och på varje nivå. För detta valde vi att göra en djupare analys eftersom vi hade för avsikt att mäta revisorns uppfattningar om granskning av RTVV i förhållande till nivåerna. Innan detta gjordes valde vi att se om det fanns någon skillnad mellan variablerna och de tre hierarkinivåerna. Detta gjordes genom Spearman's korrelationstest samt Kruskal-Wallistest (se appendix C). Spearman's korrelationstest visade om det fanns en styrka i sambandet mellan de enskilda variablerna och hierarkinivåerna. Desto närmre -1 och 1 korrelationskoefficienten hamnade, desto starkare var förhållandet mellan variablerna. Kruskal-Wallistestet testar tre eller fler oberoende variabler och genom denna metod kunde vi avgöra om det fanns en skillnad mellan variablerna och hierarkinivåerna. Detta gjordes genom att göra om hierarkinivåerna till tre oberoende variabler (kodning: nivå 1 = 1, nivå 2 = 2 och nivå 3 = 3) och mäta dessa i förhållande till de tre enskilda variablerna. Kruskal-Wallistestet uttrycker de olika nivåernas medianvärde, p-värde men också ett z-värde som likt p-värdet är ett mått på signifikans. Z-värdet uttrycker hur stor skillnaden är mellan de tre oberoende variablerna i förhållande till varandra. Därefter valde vi att acceptera att en skillnad fanns om p-värdet var signifikant  $\leq 0,05$  enligt Wild & Sebers (2000) rekommendationer.

Vi valde att kategorisera in de tre variablerna i tre dimensioner vid analysen för revisorns granskning av RTVV i hierarkin. Detta illustreras i tabell 3.6 nedan.

Tabell 3.6 Analyismetod revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna

Hierarki		Median	Medel
Säkerställa tillförlitlighet	Lätt	1-2	1-2
	Medelsvårt	3-4	3-4
	Svårt	5-6	5-6
Revisorns kompetens	Inte begränsad	1-2	1-2
	Något begränsad	3-4	3-4
	Begränsad	5-6	5-6
Revisorns oberoende	Inte begränsat	1-2	1-2
	Något begränsat	3-4	3-4
	Begränsat	5-6	5-6

För revisorns granskning av RTVV i hierarkin representerades ”svårt att säkerställa”, ”begränsad kompetens” och ”begränsat oberoende” av ett medianvärde och medelvärde mellan 5 och 6 på nivå 3. ”Medelsvårt att säkerställa” ”något begränsad kompetens” och ”något begränsat oberoende” representerades av ett medianvärde och medelvärde mellan 3 och 4 på nivå 2. ”Lätt att säkerställa”, ”inte begränsad kompetens” och ”inte begränsat oberoende” representerades av ett medianvärde och medelvärde mellan 1 och 2 på nivå 1. Därmed kunde vi acceptera hypoteserna H4, H5 och H6 om revisorerna hamnade inom dimensionerna som illustreras i tabell 3.6 ovan. Det vill säga att säkerställa tillförlitlighet blir

svårare ju högre upp i hierarkin samt att kompetensen och oberoendet blir mer begränsad respektive begränsat högre upp i hierarkin.

### 3.6 Tillförlitlighet och etiskt förhållningssätt

#### 3.6.1 Validitet

Reliabilitet och validitet handlar om att stärka trovärdigheten i studiens resultat. Reliabilitet avser tillförlitligheten för en studie och validitet handlar om att mäta rätt saker. För att besvara syftet och säkerställa studiens validitet formulerade vi, i enlighet med Trosts (2007) rekommendationer bestämmelser genom vår operationalisering. Detta gjordes för att säkerställa studiens giltighet, samt säkerställa att frågorna i enkäten mätte det vi hade för avsikt att mäta (Bryman & Bell, 2011). De variabler vi använde baserades på etablerade mått från tidigare genomförda studier. Systematiska fel kunde således undvikas. En begränsning av validiteten var dock att frågorna i enkäten härstammade från internationella studier och därför var formulerade på engelska. Språkliga svårigheter kunde i det avseendet innebära problem. Vidare utfördes en pilotstudie med en representant från urvalspopulationen. Genom att testa mätinstrumentet kunde risken för missstolkning av enkätfrågorna minska och således möjligen öka studiens validitet.

Utförandet av enkäten för denna studie innebar svårigheter med antagandet om kausalitet, det vill säga den interna validiteten. För att minska risken för bristande intern validitet undveks kausalitetsförhållanden mellan variablerna i högsta möjliga mån. För att besvara föreställningarna för denna studie tillämpade vi istället sambandsförhållanden mellan variablerna i enighet vad Bryman & Bell (2011) rekommenderar.

För att stärka den externa validiteten, det vill säga generaliserbarheten för denna studie, riktades enkäten mot en slumpmässigt vald urvalspopulation. Denna metod är enligt Bryman & Bell (2011) den viktigaste då man försöker skapa ett representativt urval. Dock kan generaliserbarheten för denna studie ifrågasättas då antalet besvarade enkäter blev 46 av totalt 459 utskickade. Trots att samtliga svar visade samma tendenser innebar svarsfrekvensen på 10 procent att slutsatserna skulle dras med försiktighet. Ytterligare kritik mot validiteten var osäkerheten som verktyget Google Drive innebar. Genom att studien gjordes helt anonymt så var det omöjligt för oss att veta vilka som har svarat på enkäten, genom att en påminnelse skickades ut så fanns en inneboende risk att någon i urvalspopulationen skulle besvara enkäten igen. Genom att studera kombinera och jämföra födelseår och kvalificeringsår för respondenterna kunde vi eliminera risken för att respondenterna har besvarat enkäten mer än en gång.

#### 3.6.2 Reliabilitet

För att stärka studiens reliabilitet har vi formulerat en beskrivning av vårt tillvägagångssätt gällande vår datainsamling samt analys av data. Genom denna process skapas möjligheter för andra forskare att replikera studien och således få liknande resultat (Trost, 2007). Genom att

enkäten för denna studie bestod av en rad frågor med standardiserade svar ansågs svaren bara kunna bestå av vissa möjliga utfall. En replikering förutsätter dock att det empiriska resultatet tolkas på samma sätt som vi har gjort. För att undvika riskerna som fanns med detta så formulerade vi i operationaliseringen en förklaring av hur vi valde att tolka och klassificera olika begrepp. Utöver detta hade vi förklarande frågor i enkäten. Detta för att eliminera svårigheter med att tolka frågorna. På så sätt kunde respondenterna svara på enkäten under samma förutsättningar och på så sätt kunde studiens reliabilitet möjligen stärkas (Bryman & Bell, 2011:170).

En aspekt som kunde ifrågasätta reliabiliteten i vår studie var att vi inte själva skickade ut enkäten till respondenterna. Risken fanns därför att enkäten inte gick ut helt slumpmässigt utan att vår kontaktperson på big4 byrån skickade ut enkäten till de han själv ansåg lämpliga för att besvara enkäten. För att minska denna risk förklarade vi utförligt för vår kontaktperson hur vår urvalspopulation såg ut samt varför det var viktigt att göra ett helt slumpmässigt urval.

### 3.6.3 Etiskt förhållningssätt

Då det kommer till företagsekonomisk forskning är det viktigt att tänka på de etiska och moraliska regler som ska följas. Vi valde att följa vetenskapsrådets regler om god forskningssed i vår studie (Vetenskapsrådet, 2011). Detta innebar att vi följde de regler om etiskt förhållningssätt som satts upp för hur forskning ska bedrivas i Sverige. I och med enkätundersökningen lade vi vikten på konfidentialitets- och anonymitetskravet då vi var noga med att understryka detta i introduktionsbrevet till respondenterna. Vidare informerade vi respondenterna om studiens syfte i introduktionsbrevet vilket uppfyllde informationskravet. Dessutom möjliggjorde enkätverktyget Google Drive att vi inte kunde urskilja de olika respondenterna som deltog i studien, vilket ytterligare stärkte anonymiteten. Anonymiteten mot den big4 byrå som deltog i studien var också viktig att understryka då studien syftade till att studera ett känsligt ämne. Vi valde därför att inte nämna byrån per namn.

Vi har strävat efter att vara ärliga och objektiva under studiens gång för att uppfylla de skyldigheter vi har som forskare. Vi redogjorde på ett rättvisande sätt för hur forskningsprocessen gått till och på så vis inte undanhållit värdefull information för att sneddriva studiens resultat.



## 4 Empiri och analys

I detta kapitel presenterar vi tabeller och statistik för revisorns granskning av RTVV i allmänhet samt i hierarkin. Vi testar även de hypoteser som är kopplade till granskningen i allmänhet och i hierarkin samt jämför i förekommande fall med tidigare studier och analyserar resultaten.

### 4.1 Deskriptiv statistik

Tabell 4.1 Deskriptiv statistik demografiska faktorer

Bakgrundsfrågor		Antal	Andel
<b>Kön</b>	Kvinnor	15	32,61%
	Män	31	67,39%
		<b>Min</b>	<b>Max</b>
<b>Ålder</b>		29 år	63 år
<b>Erfarenhet</b>		0 år	33 år
		<b>Median</b>	<b>Medel</b>
		41 år	41,9 år
		10 år	10,9 år

Tabell 4.1 visar de demografiska egenskaperna hos respondenterna. Könsfördelningen för revisorerna som svarade var 33 procent kvinnor samt 67 procent män. Detta är relativt representativt för branschen som enligt revisorsnämnden (Revisorsnämnden, 2014) år 2011 uppgick till 32 procent kvinnor samt 68 procent män. Detta betyder att det inte förekommer någon snedfördelning mellan manliga och kvinnliga revisorer från populationen och vårt stickprov. Medelåldern bland respondenterna uppgick till 42 år och den genomsnittliga erfarenheten uppgick till elva år. Den som hade längst erfarenhet som kvalificerad revisor hade 33 års erfarenhet, och den som hade jobbat kortast tid som kvalificerad revisor hade blivit kvalificerad under det senaste året, därav 0 år enligt den illustrerade tabellen.

Tabell 4.2 Deskriptiv statistik enkätfrågor

		Antal	Median	Medel	Std
<b>Tillförlitlighet</b>	Relevans	46	5	4,35	1,059
	Tillförlitligt	46	3	3,37	1,323
	Säkerställa tillförlitlighet	46	5	4,67	1,012
<b>Revisorns kompetens</b>	Komplext	46	5	4,78	1,009
	Tidskrävande	46	5	4,63	1,040
	Avancerade mätverktyg	46	4	4,22	1,134
	Tolka ISA-standarden	46	4	4,30	0,986
<b>Revisorns oberoende</b>	Skiljer sig mellan branscher	46	5	4,98	0,931
	Information från kunden	46	5	4,85	0,965
<b>Tillförlitlighet (hierarkin)</b>	Förhandlingar	46	3	3,00	1,382
	Nivå 1	46	2	1,83	0,851
	Nivå 2	46	3	2,96	1,053
<b>Revisorns kompetens(hierarkin)</b>	Nivå 3	46	5	5,13	0,934
	Nivå 1	46	2	1,96	0,965
	Nivå 2	46	3	3,15	1,115
<b>Revisorns oberoende (hierarkin)</b>	Nivå 3	46	6	5,44	0,720
	Nivå 1	46	2	1,83	1,018
	Nivå 2	46	3	2,76	1,251
	Nivå 3	46	5	4,20	1,470

I tabell 4.2 ovan presenteras deskriptiv statistik för varje fråga i variabelordning utifrån enkäten i appendix B. Frågorna presenteras med antal som besvarade, median, medelvärde samt standardavvikelse (std). De första två frågorna som handlar om RTVV:s relevans och tillförlitlighet i förhållande till historisk kostnadsredovisning ger en inblick i revisorernas uppfattning om användbarheten i RTVV i allmänhet. Detta kommer inte att analyseras vidare i kommande avsnitt men visar att i förhållande till historisk kostnadsredovisning tenderar revisorerna att uppfatta RTVV som ett bättre underlag för finansiell rapportering. Resultaten lutar mot att revisorerna anser att RTVV är mer relevant än tillförlitligt jämfört med historisk kostnadsredovisning (median = 5, medelvärde = 4,348 respektive median = 3, medelvärde = 3,37).

## 4.2 Revisorns granskning av RTVV i allmänhet

### 4.2.1 Revisorns säkerställande av tillförlitligheten i RTVV

Tabell 4.3 Säkerställa tillförlitlighet

Säkerställa tillförlitlighet					
	Antal	Procent	Median	Medel	Std
Lätt	5	10,87%	5	4,67	1,012
Svårt	41	89,13%			
	46	100,00%			

Tabell 4.3 illustrerar revisorernas säkerställande av tillförlitligheten i RTVV. Tabellen visar att 10,87 procent av revisorerna anser att det är lätt att säkerställa tillförlitligheten medan 89,13 procent anser att det är svårt. Detta betyder att en övervägande del av revisorerna anser att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV. Medianen på 5 och medelvärdet på 4,67 betyder att:

H1: *“Revisorerna uppfattar i allmänhet att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV”* således får stöd.

Detta ligger i linje med tidigare forskning som framhåller att RTVV har låg tillförlitlighet vilket leder till att revisorer upplever att det är svårt att säkerställa denna (Bell & Griffin, 2012; Landsman, 2007). Detta kan också betyda att revisorerna anser att tillförlitlighetskravet inte är uppfyllt för RTVV i och med att de anser att det svårt att verifiera att redovisningen är korrekt gjord. Som i sin tur ställer till med problem för säkerställande av tillförlitligheten i RTVV. Detta är även något som Kumarasiri och Fisher (2011) kom fram till i sin studie, och existerar med andra ord även för revisorerna i denna studie.

#### 4.2.2 Revisorns kompetens vid granskning av RTVV

Tabell 4.4 Revisorns kompetens

	Revisorns kompetens	Antal	Procent	Median	Medel	Std
Komplex				5	4,78	1,009
	Inte begränsad	5	10,87%			
	Begränsad	41	89,13%			
Tidskrävande		46	100,00%	5	4,63	1,040
	Inte begränsad	7	15,22%			
	Begränsad	39	84,78%			
Avancerade mätverktyg		46	100,00%	4	4,22	1,134
	Inte begränsad	12	26,09%			
	Begränsad	34	73,91%			
Tolka ISA-standarder		46	100,00%	4	4,30	0,986
	Inte begränsad	7	15,22%			
	Begränsad	39	84,78%			
Skiljer sig mellan branscher		46	100,00%	5	4,98	0,931
	Inte begränsad	4	8,70%			
	Begränsad	42	91,30%			
		46	100,00%			

Från att studera tabell 4.4 går det att utläsa revisorernas uppfattningar om deras kompetens vid granskning av RTVV i allmänhet. Resultaten visar att en övervägande del av revisorerna anser att de har en begränsad kompetens vid granskning av RTVV. Över 80 procent anser att de har en begränsad kompetens på fyra av frågorna. Samtliga medianer och medelvärden ligger mellan 4 och 6 vilket betyder att:

H2: “*Revisorerna anser sig i allmänhet ha begränsad kompetens vid granskning av RTVV.*” således får stöd.

Detta tyder på att det finns svårigheter med granskningen i allmänhet och ligger i linje med tidigare forskning (Bratten et al., 2013; Christensen et al., 2012; Kumarasiri & Fisher, 2011). De framför att komplexitet, tidskrävande processer, avancerade mätverktyg, en svårtolkad standard samt skillnader mellan olika branscher försvårar revisorernas möjligheter att granska RTVV. Företagen använder ofta avancerade mätverktyg som revisorerna själva inte har tillräckligt med kunskap om (Bratten et al., 2013) vilket kan vara en orsak till att revisorerna i denna studie anser att de har en begränsad kompetens eftersom både medianen och medelvärdet hamnar över 4. Dessutom kan komplexiteten i RTVV försvåra granskningsprocessen (Christensen et al., 2012) och därmed blir det även en tidskrävande process (median = 5, medelvärde = 4,63). Resultaten tyder alltså på att revisorerna anser att de har en begränsad kompetens vid granskning av RTVV.

### 4.2.3 Revisorns oberoende vid granskning av RTVV

Tabell 4.5 Revisorns oberoende

	Revisorns oberoende	Antal	Procent	Median	Medel	Std
Information från kunden				5	4,85	0,965
	Inte begränsad	5	10,87%			
	Begränsad	41	89,13%			
Förhandlingar		46	100,00%			
				3	3,00	1,382
	Inte begränsad	30	65,22%			
	Begränsad	16	34,78%			
		46	100,00%			

Ur tabell 4.5 går att utläsa revisorernas uppfattningar om kundkontakt och förhandlingar med företagen vid granskning av RTVV i allmänhet. Vi kan se att fler av revisorerna ansåg att det krävs mer information (89,13 procent) än förhandlingar (34,78 procent) med kunden vid granskning av RTVV. Information från kunden hade även ett högre medianvärde samt medelvärde än förhandlingar med kunden (median = 5, medelvärde = 4,85 respektive median = 3, medelvärde = 3). Detta betyder att:

H3: "Revisorerna anser sig i allmänhet ha ett begränsat oberoende vid granskning av RTVV." således inte får något stöd.

Hypotesen får inte stöd eftersom samtliga värden inte hamnade mellan median- och medelvärdena 4 och 6. Resultaten tyder alltså på att revisorerna anser att de inte har begränsat oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet. Detta ligger inte i linje med tidigare forskning som framhåller att interaktioner och förhandlingar med kunden bidrar till ett mer begränsat oberoende hos revisorerna som tycks lägga mer fokus på relationen till kunden än till investerarna (Richard, 2006; Öhman et al., 2006). Resultaten antyder att viss interaktion krävs vid granskning av RTVV (information från kunden) men att revisorerna inte anser att förhandlingar förekommer i någon större utsträckning. Detta kan ha sin förklaring i att revisorerna själva inte upplever att oberoendet är något problem, utan de snarare anser att de gör sitt jobb rätt. Detta är något som även tidigare forskning har noterat (Öhman et al., 2006). Resultaten indikerar även att det tycks krävas mer information än förhandlingar vid granskning av RTVV. Detta kan förklaras från resultaten av kompetensen som visade att det förelåg svårigheter med granskningen, vilket kan ha varit en orsak till att revisorerna behöver en viss interaktion med kunden för att förstå de värden som företagen har arbetat fram.

## 4.3 Revisorns granskning av RTVV i hierarkin

### 4.3.1 Säkerställa tillförlitlighet av RTVV i hierarkin

Korrelationstestet som analyserar revisorns säkerställande av tillförlitligheten i RTVV i hierarkin visade en korrelationskoefficient på 0,807 samt ett signifikant p-värde på 0,000 (se appendix C), vilket betyder att det finns ett positivt samband mellan att säkerställa

tillförlitligheten i redovisningen och nivåerna. Dessutom visade kruskal-wallistestet (se appendix C), att signifikansvärdena skiljer sig åt mellan nivåerna för variabeln säkerställa tillförlitlighet. Den största skillnaden är mellan nivå 1 (-7,39) och nivå 3 (8,73) men det föreligger även en stor skillnad mellan nivå 2 (-1,34) och nivå 3 (8,73). Detta tyder på att vår modell stärks genom att säkerställa tillförlitlighet skiljer sig mellan de tre hierarkinivåerna.

Tabell 4.6 Säkerställa tillförlitlighet på hierarkinivåerna

Säkerställa tillförlitlighet	Antal	Procent	Median	Medel	Std	
Nivå 1			2	1,826	0,851	
	Lätt	37	80,43%			
	Medelsvårt	9	19,57%			
	Svårt	0	0			
Nivå 2		46	100,00%	3	3,957	1,053
	Lätt	15	32,61%			
	Medelsvårt	28	60,87%			
	Svårt	3	6,52%			
Nivå 3		46	100,00%	5	5,130	0,934
	Lätt	1	2,17%			
	Medelsvårt	9	19,57%			
	Svårt	36	78,26%			
	46	100,00%				

I tabell 4.6 kan vi se inom vilken dimension revisorerna hamnar då det gäller att säkerställa tillförlitligheten på de tre hierarkinivåerna. På nivå 1 anser en övervägande del av revisorerna att det är lätt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV (80,43 procent) medan en mindre del anser att det är medelsvårt (19,57 procent). På nivå 2 anser en större del av revisorerna att det är medelsvårt att säkerställa tillförlitligheten av RTVV (60,87 procent) medan en mindre del anser att det är lätt (32,61 procent). En liten del av revisorerna anser att det är svårt (6,52 procent). På nivå 3 anser en stor del av revisorerna att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV (78,26 procent) medan en mindre del anser att det är medelsvårt (19,57 procent). En liten del anser att det är lätt (6,52 procent). På nivå 1 är medianen 2 och medelvärdet 1,826 vilket tyder på att revisorerna anser att det är lätt att säkerställa tillförlitligheten på den nivån. På nivå 2 är medianen 3 och medelvärdet 3,957 vilket antyder att revisorerna anser att det är medelsvårt att säkerställa tillförlitligheten på den nivån. På nivå 3 är medianen 5 och medelvärdet 5,130 vilket tyder på att revisorerna anser att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten på den nivån.

H4: ”Desto högre upp i hierarkin desto svårare anser revisorerna att det är att säkerställa tillförlitligheten i RTVV.” får således stöd.

Hypotesen får stöd eftersom resultaten tyder på att revisorerna anser det svårare att säkerställa tillförlitligheten desto högre upp i hierarkin man kommer. Detta ligger i linje med tidigare forskning om att tillförlitligheten i RTVV är lägre på nivå 3 än på de andra två nivåerna

(Landsman, 2007; Song et al., 2010) och därmed svårare att verifiera. Vidare framhåller tidigare forskning att det inte finns någon rimlig försäkran för att värden framtagna på nivå 2 och 3 är korrekta (Ronen, 2008), vilket kan vara en förklaring till att revisorerna anser det svårare att säkerställa tillförlitligheten på nivå 2 och 3 än på nivå 1. På nivå 1 finns redan en aktiv marknad med kända marknadspriser vilket gör att revisorerna lättare kan hitta bevis för att tillgången eller skulden är korrekt värderad. På nivå 2 och 3 blir det svårare i och med att det enbart finns jämförbara marknader eller inga marknader alls att vända sig till. Därmed kan detta vara en orsak till att revisorerna anser att det blir svårare att säkerställa tillförlitligheten på nivå 3 än på den andra två nivåerna där det snarare blir medelsvårt respektive lätt.

#### 4.3.2 Revisorns kompetens vid granskning av RTVV i hierarkin

Korrelationstestet som analyserar revisorns kompetens vid granskning av RTVV i hierarkin visar en korrelationskoefficient på 0,823 samt ett signifikant p-värde, 0,000 (se appendix C), vilket betyder att det finns ett positivt samband mellan revisorns kompetens och nivåerna. Kruskal- Wallistestet (se appendix C) visar att signifikansvärdena skiljer sig åt mellan nivåerna för variabeln revisorns kompetens. Den största skillnaden går att utläsa mellan nivå 1 (-7,42) och nivå 3 (9,02) men det föreligger även en stor skillnad mellan nivå 2 (-1,60) och nivå 3 (9,02). Detta tyder på att vår modell stärks genom att revisorns kompetens skiljer sig mellan de tre hierarkinivåerna.

Tabell 4.7 Revisorns kompetens på hierarkinivåerna

Revisorns kompetens	Antal	Procent	Median	Medel	Std
Nivå 1			2	1,957	0,965
	Inte begränsad	36	78,26%		
	Något begränsad	10	21,74%		
	Begränsad	0	0		
	46	100,00%			
Nivå 2			3	3,512	1,115
	Inte begränsad	12	26,09%		
	Något begränsad	29	63,04%		
	Begränsad	5	10,87%		
	46	100,00%			
Nivå 3			6	5,435	0,720
	Inte begränsad	0	0		
	Något begränsad	6	13,04%		
	Begränsad	40	86,96%		
	46	100,00%			

Ur tabell 4.7 går det att utläsa inom vilken dimension revisorerna hamnar för deras kompetens på de tre hierarkinivåerna. På nivå 1 anser en övervägande del (78,26 procent) att de inte har begränsad kompetens medan en mindre del anser att de har något begränsad kompetens (21,74 procent) vid granskning av RTVV på den nivån. På nivå 2 anser en större del (63,04

procent) att de har något begränsad kompetens medan mindre del (26,09 procent) anser att de inte har begränsad kompetens vid granskning av RTVV på den nivån. Endast en liten del (10,87 procent) anser att de har begränsad kompetens vid granskning av RTVV på nivå 2. På nivå 3 anser 86,96 procent av revisorerna att de har begränsad kompetens vid granskning av RTVV. En mindre del (13,04 procent) anser att de har något begränsad kompetens på nivå 3. Medianen och medelvärdet på nivå 1 är 2 respektive 1,957 vilket tyder på att revisorerna anser att de inte har begränsad kompetens vid granskning på den nivån. Medianen och medelvärdet på nivå 2 är 3 respektive 3,512 vilken tyder på att revisorerna anser att de har något begränsad kompetens vid granskning på den nivån. Medianen och medelvärdet på nivå 3 är 6 respektive 5,435 vilket tyder på att revisorerna anser att de har begränsad kompetens vid granskning på den nivån.

H5: *"Desto högre upp i hierarkin desto mer begränsad är revisorernas kompetens vid granskning av RTVV."* får således stöd.

Hypotesen får stöd eftersom resultaten lutar mot att revisorerna anser att de har mer begränsad kompetens desto högre upp i hierarkin man kommer. Detta ligger i linje med tidigare forskning som visar dels att revisorerna anser det svårt att granska RTVV, dels att värden på nivå 3 är svårare att granska (Kumarasiri & Fisher, 2011; Landsman, 2007). Samma resonemang som för att säkerställa tillförlitligheten kan föras här genom att informationen skiljer sig mellan nivåerna. Det vill säga det är lättare för revisorerna att verifiera värden på nivå 1 där det finns en aktiv marknad med kända marknadspriser än på nivå 2 och 3 där jämförbara marknader eller ingen marknad finns för tillgångarna och skulderna. Dessutom är värden på nivå 3 subjektivt framtagna och efter företagets egna beräkningsmodeller (Kumarasiri & Fisher, 2011), vilket kan vara en förklaring till att revisorerna anser att de har begränsad kompetens på nivå 3.

#### 4.3.3 Revisorns oberoende vid granskning av RTVV i hierarkin

Korrelationstestet som analyserar revisorns oberoende vid granskning av RTVV i hierarkin visar en korrelationskoefficient på 0,606 samt ett signifikant p-värde på 0,000 (se appendix C). Detta betyder att det finns ett positivt samband mellan revisorns oberoende och de tre hierarkinivåerna. Kruskal-Wallistestet (se appendix C) visar att signifikansvärdena skiljer sig åt mellan nivåerna för variabeln revisorns kompetens. Den största skillnaden går att utläsa mellan nivå 1 (-5,70) och nivå 3 (6,26) men det föreligger även en skillnad mellan nivå 2 (-0,47) och nivå 3 (-5,70). Detta tyder på att vår modell stärks, genom att revisorns oberoende skiljer sig mellan de tre hierarkinivåerna.

Tabell 4.8 Revisorns oberoende på hierarkinivåerna

Revisorns oberoende	Antal	Procent	Median	Medel	Std
Nivå 1			2	1,826	1,018
	Inte begränsat	37	80,43%		
	Något begränsat	8	17,40%		
	Begränsat	1	2,17%		
	46	100,00%			
Nivå 2			3	2,761	1,251
	Inte begränsat	21	45,65%		
	Något begränsat	20	43,48%		
	Begränsat	5	10,87%		
	46	100,00%			
Nivå 3			5	4,196	1,470
	Inte begränsat	6	13,04%		
	Något begränsat	16	34,79%		
	Begränsat	24	52,17%		
	46	100,00%			

I tabell 4.8 kan vi utläsa inom vilken dimension revisorerna hamnar för deras oberoende på de tre hierarkinivåerna. På nivå 1 anser en större del att oberoendet inte är begränsat (80,43 procent) medan en mindre del (17,40 procent) anser att de har ett något begränsat oberoende. Endast en liten del anser att de har begränsat oberoende (2,17 procent) på den nivån. På nivå 2 är det relativt jämt mellan de som anser att de inte har begränsat oberoende och de som anser att de har något begränsat oberoende (45,65 procent respektive 43,48 procent). En mindre del (10,87 procent) anser att de har begränsat oberoende på nivå 2. På nivå 3 anser lite över hälften att de har begränsat oberoende medan ungefär en tredjedel anser att de har ett något begränsat oberoende. En mindre del (13,04 procent) anser att de inte har begränsat oberoende på den nivån. Medianvärdet och medelvärdet på nivå 1 är 2 respektive 1,826 vilket tyder på att revisorerna anser att de inte har begränsat oberoende på den nivån. På nivå 2 är medianvärdet och medelvärdet 3 respektive 2,761 vilket tyder på att revisorerna inte är eniga mellan inte begränsat och något begränsat oberoende. På nivå 3 är medianvärdet och medelvärdet 5 respektive 4,196 vilket tyder på att revisorerna inte tydligt skiljer mellan något begränsat respektive begränsat oberoende på nivå 3.

H6: "Desto högre upp i hierarkin desto mer begränsat är revisorernas oberoende vid granskning av RTVV." får således inte något stöd.

Hypotesen får inte stöd eftersom medelvärdet på nivå 3 visar 4,196 vilket tyder på att oberoendet ligger närmre något begränsat än begränsat. Resultaten visar således inte samma mönster som för att säkerställa tillförlitligheten i redovisningen och revisorns kompetens på hierarkinivåerna. Även om nivå 1 och 2 stämmer överens relativt väl där revisorerna anser att



de inte har begränsat oberoende på nivå 1 samt något begränsat oberoende på nivå 2. På nivå 3 lutar det således åt att de anser att de har ett något begränsat oberoende och inte begränsat. Detta stämmer relativt väl överens med resultaten från oberoendet vid granskning av RTVV i allmänhet och därmed kan samma resonemang föras här. Det vill säga att revisorerna själva inte anser att oberoendet är något större problem på någon av hierarkinivåerna. Vidare kan vi se ett mönster mellan nivåerna och revisorernas oberoende genom att det tycks krävas mer förhandlingar med företaget om mindre information finns. På nivå 1 finns redan en aktiv marknad med kända marknadspriser vilket gör det lättare för revisorerna att hitta bevis för att värderingen är korrekt gjord. På nivå 2 och 3 finns inte samma garanti och därmed kan eventuellt mer förhandlingar krävas med företagen, speciellt då värden på nivå 3 ofta är framtagna efter företagens egna beräkningsmodeller vilket stämmer överens med vad tidigare forskning kommit fram till (Kumarasiri & Fisher, 2011; Landsman, 2007; Song et al., 2010). Dock stämmer inte resultaten med tidigare forskning som framhåller att förhandlingar och interaktion med företagen kan påverka revisorernas oberoende (Beattie et al., 1999; Richard, 2006; Öhman et al., 2006). Med andra ord, även om förhandlingar förekommer på nivå 3 så anser inte revisorerna att de har begränsat oberoende vid granskning av RTVV på den nivån. Vidare har tidigare forskning kommit fram till att om revisorn inte har den kompetens som krävs, kan det även vara svårt att upprätthålla oberoendet (Ruiz-Barbadillo et al., 2004), vilket kan vara en orsak till att revisorerna anser att de har något begränsat oberoende vid granskning av RTVV i hierarkin eftersom kompetensen ansågs vara begränsad. Resultaten och analysen ovan tyder med andra ord på att revisorerna till viss del anser att de har ett något begränsat oberoende men inte helt begränsat på nivå 3 vilket därmed gör att vi inte får stöd för hypotesen.

#### 4.4 Sammanfattande analys revisorns granskning av RTVV på hierarkinivåerna

Resultaten ovan visar att revisorernas granskning av RTVV i hierarkin påverkas av den information de tillhandahåller från de redovisningsskyldiga företagen (se ansvarsmodellen i avsnitt 2.1). Beroende på om det finns en aktiv marknad med kända priser (nivå 1), jämförbar marknad med jämförbara priser (nivå 2) eller ingen aktiv marknad eller kända priser (nivå 3) för tillgångarna eller skulderna, influeras revisorernas möjligheter att säkerställa tillförlitligheten, vara kompetenta och oberoende vid granskningen.

Revisorn

Pil (b). Information att kvalitets säkra.

RTVV Hierarki	Säkerställa tillförlitlighet	Revisorns kompetens	Revisorns oberoende
Nivå 3	Svårt	Begränsad	Något begränsat
Nivå 2	Medelsvårt	Något begränsad	Något begränsat
Nivå 1	Lätt	Inte begränsad	Inte begränsat

Redovisningsskyldiga

Figur 4.1. Revisorns granskning av RTVV i hierarkin.

För att få en överblick inom vilken dimension revisorerna hamnade i varje nivå sammanställs resultaten från revisorns granskning av RTVV i hierarkin i figur 4.1 ovan. Utifrån figuren kan vi se att revisorerna anser att det är lätt att säkerställa tillförlitligheten på nivå 1, medelsvårt på nivå 2 och svårt på nivå 3. De anser att de inte har begränsad kompetens vid granskning av RTVV på nivå 1, något begränsad på nivå 2 och begränsad på nivå 3. Vidare anser de att de inte har begränsat oberoende vid granskning av RTVV på nivå 1 samt att de har ett något begränsat oberoende på nivå 2 och 3. Resultatet tyder på att säkerställa tillförlitligheten i RTVV samt revisorns kompetens utgör större problem desto högre upp i hierarkin man kommer. Det vill säga på nivå 3 anser revisorerna det svårare att säkerställa tillförlitligheten samt att de har begränsad kompetens jämfört med nivå 1 och 2. Detta stämmer relativt väl överens med tidigare forskning (Kumarasiri & Fisher, 2011; Song et al., 2010). Däremot visar resultaten för revisorns oberoende att revisorerna anser att det har ett något begränsat oberoende på nivå 3 trots att tidigare forskning kritiserat revisorernas oberoende om omfattande förhandlingar förekommer (se ex. Richard, 2006; Öhman et al., 2006). Detta kan ha sin förklaring i att oberoendet är känsligt för revisorerna och därmed vill de inte i någon större utsträckning erkänna graden av interaktion och förhandlingar med företagen.

## 5 Slutdiskussion och slutsats

---

*I det avslutande kapitlet drar vi slutsatser från de empiriska resultat och analyser om revisorns granskning av RTVV i allmänhet samt i hierarkin. Vi presenterar även våra förslag till fortsatt forskning på området.*

---

### 5.1 Slutdiskussion

I och med implementeringen av RTVV i internationella redovisningsstandarder har flera problem kopplade till värderingsmetoden uppstått. Inte minst har metoden medfört problem för revisorers granskningsprocess i och med osäkra uppskattningar och komplicerade värderingsmodeller (Barlev & Haddad, 2003; Bratten et al., 2013; Power, 2010). Det finns ingen rimlig försäkran för revisorerna som kan ligga till grund för att säkerställa tillförlitligheten i RTVV och granskningen av RTVV kan slå mot revisorns kompetens och oberoende. Kumarasiri & Fisher (2011) kom fram till att revisorer i Sri Lanka är medvetna om de problem som RTVV medför. Våra resultat visar samma tendenser. Resultaten visar att revisorerna anser att det är svårt att säkerställa tillförlitligheten i RTVV. Utfallet är föga förvånande då RTVV medför problem med tillförlitligheten. Då det inte går att lita på att informationen är korrekt framtagen, är det även svårt att säkerställa att den är korrekt.

Revisionsforskningen har under en längre tid kritiserat revisorns kompetens och oberoende vid granskningen av företagens finansiella rapporter (Richard, 2006; Ruiz-Barbadillo, 2004; Öhman et al., 2006). RTVV har ställt kunskapen hos revisorerna på särskilda prov (se Bratten et al., 2013; Christensen et al., 2012; Smith-Lacroix et al., 2012). Resultaten i denna studie visar tendenser till att revisorerna anser att de har en begränsad kompetens vid granskning av RTVV i allmänhet. Utfallet är inte överraskande i och med att revisorer i andra länder har upplevt samma problem med RTVV, det vill säga att 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 (Griffith et al., 2013; Kumarasiri & Fisher, 2011). Dock pekar resultaten i denna studie avseende revisorns oberoende åt ett annat håll. I och med revisionsprofessionens förändring från ett objektiva granskande samhällsorgan till att bli mer affärsinriktat (Öhman et al., 2006), har revisorers oberoende ifrågasatts. Dock visar våra resultat att revisorerna inte anser sig ha ett begränsat oberoende vid granskning av RTVV i allmänhet, trots att interaktion och förhandlingar med kunden förekommer i viss utsträckning.

Revisorernas uppfattningar om granskningen i RTVV:s hierarki indikerar att granskningen blir svårare högre upp i hierarkin. Resultaten visar att revisorerna anser att det är lättare att säkerställa tillförlitligheten på nivå 1, medelsvårt på nivå 2 samt svårt på nivå 3. Vidare anser de att de inte har begränsad kompetens på nivå 1, något begränsad på nivå 2 samt begränsad på nivå 3. Detta ligger i linje med tidigare forskning som uttryckt att värden på nivå 2 och 3 är svåra att bekräfta i och med den begränsade information som finns (Kumarasiri & Fisher, 2011; Landsman, 2007). Dock pekar resultaten från denna studie mot att revisorerna anser sig inte ha begränsat oberoende på nivå 1, samt något begränsat på nivå 2 och 3.

Oberoendefrågan i denna mening är därmed inte lika tydlig som när det gäller frågan om att säkerställa tillförlitligheten i redovisningen respektive revisorernas kompetens. Detta kan kopplas till tidigare studier som rapporterar att revisorerna själva inte anser att oberoendet är något avgörande problem (Richard, 2006; Öhman, 2007). Revisorernas interaktioner och förhandlingar med företagen behöver därmed inte betyda att oberoendet blir begränsat, utan att det snarare krävs interaktion på grund av att de inte har den kompetens som krävs för att granska RTVV.

## 5.2 Slutsats och förslag till fortsatt forskning

Våra resultat om revisorernas granskning av RTVV i allmänhet visar att det föreligger svårigheter med granskningen (tillförlitligheten och kompetensen) samt indikerar att viss interaktion och förhandling förekommer med kunderna. Dock anser inte revisorerna att oberoendet är något avgörande problem vid granskning av RTVV. Resultaten visar även att revisorerna anser att ju högre upp i hierarkin desto större blir svårigheterna. Dock är det viktigt att påpeka de begränsningar som finns med denna studie. Å ena sidan var svarsfrekvensen låg, vilket leder till att vi inte kan säga att resultaten är representativa för hela populationen kvalificerade revisorer i Sverige. Å andra sidan kan vi utifrån våra resultat se att det lutar åt ett håll. Utifrån granskningen på hierarkinivåerna kan vi dra slutsatsen att revisorerna anser att problemen främst föreligger på nivå 3 avseende att säkerställa tillförlitligheten samt deras kompetens. Detta anses inte innebära samma svårighet och begränsning på nivå 1 och 2. Vidare fann vi att revisorerna inte anser att oberoendet är något avgörande problem på någon av hierarkinivåerna.

Resultaten pekar på att revisorerna står inför en utmaning då det gäller granskning av RTVV, i synnerhet då det kommer till granskningen i de högre hierarkinivåerna. Detta kan ställa till med problem i framtiden om inte standardsättare ser över både redovisnings- och revisionsstandarderna. Revisorer har viktiga roller då de ska granska företagen så att de sköter sina förhållanden korrekt och enligt lag. Vi anser att det därför är viktigt att undersöka detta vidare, dels eftersom vårt stickprov blev litet, dels eftersom resultaten visar tendenser som pekar på problem. I fortsatt forskning ser vi gärna att man fortsätter undersöka revisorns granskning av RTVV och relaterar den till flera aspekter. I denna uppsats kan vi se tendenser till att revisorerna anser sig vara tillräckligt oberoende vid granskning av RTVV. Dock bör det påpekas att oberoendefrågan i denna mening är känslig för revisorerna och att de på grund av detta möjligtvis inte vill kännas vid graden av interaktion och förhandlingar med kunderna. Samtidigt visar resultaten av revisorns granskning i hierarkin att mer förhandlingar krävs på nivå 3 och en rimlig förklaring till detta är att den informationen är begränsad och svår att verifiera (då det inte finns kända priser eller marknader). Det vore därför av intresse att gå in djupare på oberoendefrågan och undersöka vad detta kan bero på. I denna uppsats undersöktes variablerna säkerställa tillförlitlighet, revisorns kompetens och revisorns oberoende på en big4 byrå. Det vore därför av intresse att undersöka om uppfattningarna om denna granskning skiljer sig åt mellan big4 byråer och non big4 byråer i Sverige och mellan olika big4 byråer. Vidare finner vi att det vore intressant att undersöka RTVV utifrån om granskningen skiljer

sig åt mellan kvinnliga och manliga revisorer och utifrån ålder, erfarenhet etc. En annan aspekt som nämndes i denna studie är att RTVV skiljer sig från historisk kostnadsredovisning och att revisorer tenderar att se en skillnad mellan dessa värderingsmetoder. Det vore därför intressant att studera detta vidare genom en jämförelse mellan värderingsmetoderna och hur revisorer i Sverige ställer sig till dessa.

## Referenser

- Arnold, D.F., Bernardi, R.A. & Neidermeyer, P.E. (1999), The Effect of Independence on Decisions concerning Additional Audit Work: A European Perspective, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 18, No. 2, pp. 45-67.
- Barlev, B. & Haddad, J.R. (2003), Fair Value Accounting and the Management of the Firm, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No. 4, pp. 383-415.
- Barth, M.E. (2007), Standard-setting measurement issues and the relevance of research, *Accounting and Business Research*, Vol. 37, No. 1, pp. 7-15.
- Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999), Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 8, No. 1, pp. 67-107.
- Bell, T.B. & Griffin, J.B. (2012), Commentary of Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 1, pp. 147-155.
- 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*, Vol. 32, No. 1, pp. 7-44.
- Bryman, A. & Bell, E. (2011), *Företagsekonomiska forskningsmetoder (2:a upplagan)*, Stockholm: Liber.
- 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*, Vol. 31, No. 1, pp. 127-146.
- DeAngelo, L.E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011), *Financial Accounting Theory (Second European Edition)*, McGraw-Hill Education, Berkshire.
- DeJong, D.V. & Smith, J.H. (1984), The Determination of Audit Responsibilities: An Application of Agency Theory, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 4, No. 1, pp. 20-34.
- Denscombe, M. (2004). *Forskningens grundregler - samhällsforskarens handbok i tio punkter*, Lund: Studentlitteratur.

- Fornaro, J.M. & Barbera, A. T. (2007), The New Fair Value Hierarchy, *Review of Business*, Vol. 28, No.1, pp. 31-37.
- Fowler, F.J. (2009), *Survey research methods* (4:e upplagan), CA: SAGE Publications.
- Gomez, 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* (Working paper), University of Georgia.
- Hill, C.W.L. & Jones, T.M. (1992), Stakeholder-Agency Theory, *Journal of Management Studies*, Vol. 29, No. 2, pp. 131-154.
- Holme, I.M. & Solvang, B.K. (1997), *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund: Studentlitteratur.
- Houghton, K.A. & Jubb, C.A. (2003), The Market for Financial Report Audits: Regulation of and Competition for Auditor Independence, *Law & Policy*, Vol. 25, No. 3, pp. 299-321.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, pp. 305-360.
- Jeppesen, K.K. (1998), Reinventing auditing, redefining consulting and independence, *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3, pp 517-539.
- Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (2005), Revisorn, revisionsföretaget och framtiden. I Johansson, S.E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS förlag, pp. 199-210.
- 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.
- Kadous, K., Koonce, L. & Thayer, J.M. (2012), Do Financial Statement Users Judge Relevance Based on Properties of Reliability? *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 4, pp. 1335-1356.
- Khurana, I.K. & Kim, M-S. (2003), Relative value relevance of historical cost vs. fair value: Evidence from bank holding companies, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 1, pp. 19-42.

- Kumarasiri, J. & Fisher, R. (2011), Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence, *International Journal of Auditing*, Vol. 15, No. 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*, Vol. 37, No. 1, pp. 19-30.
- Martin, R.D., Rich, J.S. & Wilks, T.J. (2006), Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research, *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 3, pp. 287-303.
- Moorthy, M.K., Seetharaman, A. & Saravanan, A.S. (2010), The Realities of Auditor's Independence and Objectivity, *Journal of Accounting, Business & Management*, Vol. 17, No. 1, pp. 90-103.
- Olsson. H. & Sörensen, S. (2011), *Forskningsprocessen: kvalitativa och kvantitativa perspektiv* (3:e upplagan), Stockholm: Liber.
- Olsson, J. & Trinh, M. (2012), *Innanför revisorsprofessionens murar – en studie om socialisering av revisorsassistenter* (kandidatuppsats). Växjö: Linnéuniversitetet.
- Penman, S.H. (2007), Financial reporting quality: is fair value a plus or minus? *Accounting and Business Research*, Vol. 37, No. 1, pp. 33-44.
- Power, M. (2010), Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability, *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, pp. 197-210.
- Revisorsnämnden (2014), *Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag*, Stockholm: Revisorsnämnden, Tillgänglig: [http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik\\_140502.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik_140502.pdf)
- Revisorsnämnden (2013), *Ändringar i revisorsnämndens föreskrifter*, Stockholm: Revisorsnämnden, Tillgänglig: [http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/2013\\_704.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/2013_704.pdf)
- Richard, C. (2006), Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study, *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 2, pp. 153-179.
- Ronen, J. (2008), To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective, *ABACUS*, Vol. 44, No. 2, pp. 181-208.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., Fuentes-Barberá, C. & García-Benau, M.A. (2004), Audit Quality and the Going-concern Decision-making Process: Spanish Evidence, *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 4, pp. 597-620.



- Smith-Lacroix, J.H., Durocher, S. & Gendron, Y. (2012), The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, No. 1, pp. 36-53.
- Song, C.J., Thomas, W.B. & Yi, H. (2010), Value Relevance of Fas No. 157 Fair Value Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms, *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 4, pp. 1375-1410.
- SurveyMonkey (2014), *Urvalsstorlek för enkät*, Tillgänglig: <https://sv.surveymonkey.com/mp/sample-size/>
- Trost, J. (2007), *Enkätboken* (3:e upplagan), Lund: Studentlitteratur.
- Turner, L.D., Aldhizer III, G.R. & Shank, M.D. (1999). Client Perceptions of MAS Quality as Measured by a Marketing-Based Service Quality Model. *Accounting Horizons*, Vol.13, No.1, pp.17-36.
- Vetenskapsrådet (2011), *God Forskningsred*, Stockholm: Vetenskapsrådet, Tillgänglig: <http://www.vr.se/download/18.3a36c20d133af0c12958000491/1321864357049/God+forskningsred+2011.1.pdf>
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1983), Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence, *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, No. 3, pp. 613-633.
- Whittington, G. (2008), Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View, *ABACUS*, Vol. 44, No. 2, pp. 139-168.
- Wild, C.J. & Seber, G.A.F. (2000), *Chance Encounters: A first course in data analysis and inference*, Kingsport: John Wiley & Sons.
- Windsor, C.A. & Ashkanasy, N.M. (1995), The Effect of Client Management Bargaining Power Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7, pp. 701-720.
- Öhman, P. (2005), Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker? 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 revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, Mittuniversitetet: Sundsvall.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F. (2006), Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things, *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 1, pp. 89-114.

## **Lagar och förordningar**

Aktiebolagslagen (ABL), (2005:551).

*FARs Samlingsvolym – Redovisning* (2013), Stockholm: FAR Akademi.

*FARs Samlingsvolym – Revision* (2013), Stockholm: FAR Akademi.

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

*IFRS-Volymen 2012* (2012), Stockholm: FAR Akademi.

## Appendix A

### Missivbrev

**Hej,**

Det är med stora förhoppningar vi ber dig avvara några minuter av din tid för att besvara några **frågor** kring ditt yrke som **revisor**.

Vi är två studenter som skriver vår magisteruppsats i företagsekonomi vid Mittuniversitetet i Sundsvall. Studien **syftar** till att undersöka revisorers granskning av redovisning till verkligt värde. Uppsatsen genomförs i samarbete med CER (Centrum för forskning om ekonomiska relationer). Du har slumpvis valts ut genom kontakt med din revisionsbyrås Sundsvallskontor för att besvara denna enkät som tar cirka 5-10 minuter. Länken till enkäten finner du nedan:

*Länk*

All information kommer att behandlas **anonymt och konfidentiellt** Vi önskar svar senast 2014-05-09.

Vi eventuella frågor eller funderingar angående enkäten är du välkommen att kontakta oss på:

**Mail:** [stal1001@student.miun.se](mailto:stal1001@student.miun.se)

**Telefonnummer:** 073-8049767

**Tack** för ditt **värdefulla bidrag** till vår studie!

Med vänliga hälsningar,

Stina Altin & Nada Khwaiter

## Appendix B

### Enkät

För att besvara frågorna i denna enkät har vi nedan definierat de nyckelbegrepp som har en huvudsaklig betydelse för vår studie:

Nivå 1: KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden. På denna nivå finns det ett känt marknadspris för tillgången eller skulden som företagen använder då de ska uppskatta värdet.

Nivå 2: JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden. På denna nivå kan företagen använda en tillgång eller skuld på en jämförbar marknad för att uppskatta värdet.

Nivå 3: INGA 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.

---

#### 1. Bakgrundsfrågor

1.1 Är du:	(Man)	(Kvinna)
1.2 Vilket år är du född?	1930-1990 (Väljs i rullista)	
1.3 Vilket år blev du godkänd/auktoriserad revisor?	1950-2014 (Väljs i rullista)	

Nedan följer två påståenden om redovisning till verkligt värde (RTVV).

---

2. Redovisning till verkligt värde (RTVV)	Instämmer inte alls			Instämmer helt		
2.1 RTVV är mer relevant i finansiell rapportering än historisk kostnadsredovisning.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2.2 RTVV är mer tillförlitligt i finansiell rapportering än historisk kostnadsredovisning.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

---

Nedan följer åtta påståenden om granskning av redovisning till verkligt värde (RTVV).

<b>3. Redovisning till verkligt värde (RTVV)</b>	<b>Instämmer inte alls</b>					<b>Instämmer helt</b>
<b>3.1 Att granska RTVV är i normalfallet komplext.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.2 Att granska RTVV är i normalfallet tidskrävande.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.3 Att granska RTVV kräver i normalfallet avancerade mätverktyg.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.4 Att tolka ISA-standarden om RTVV är i normalfallet svårt.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.5 Att granska RTVV skiljer sig i normalfallet mellan olika branscher.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.6 Att granska RTVV kräver i normalfallet information från kunden om hur värdet har tagits fram.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.7 Att granska RTVV kräver i normalfallet förhandlingar med kunden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>3.8 Att säkerhetsställa att RTVV är tillförlitligt är i normalfallet svårt.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

Nedan följer tre block som handlar om granskningen av ett företags tillgångar och skulder utifrån vilken slags information som finns att tillgå.

Följande tre påståenden gäller under förutsättning att det finns KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.

<b>4. Granskning på nivå 1</b>	<b>Instämmer inte alls</b>					<b>Instämmer helt</b>
<b>4.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>4.2 RTVV är svårt att granska då det finns KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>4.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det finns KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

Följande tre påståenden gäller under förutsättning att det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.

5. Granskning på nivå 2	Instämmer inte alls					Instämmer helt
<b>5.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>5.2 RTVV är svårt att granska om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>5.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

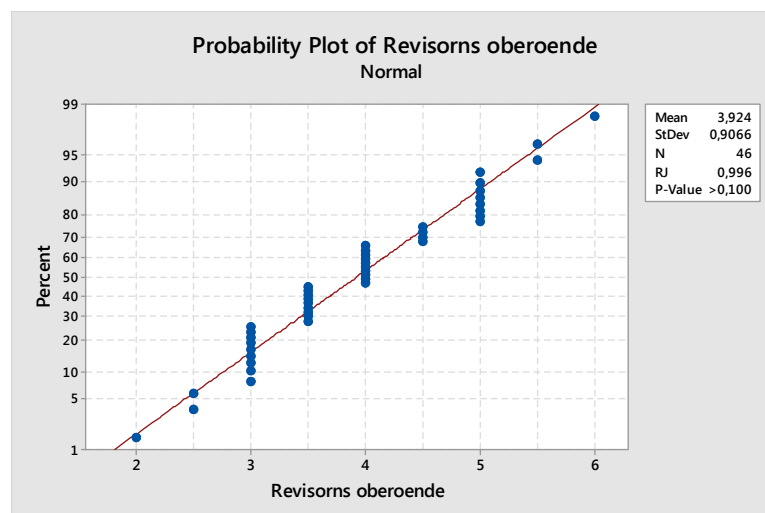
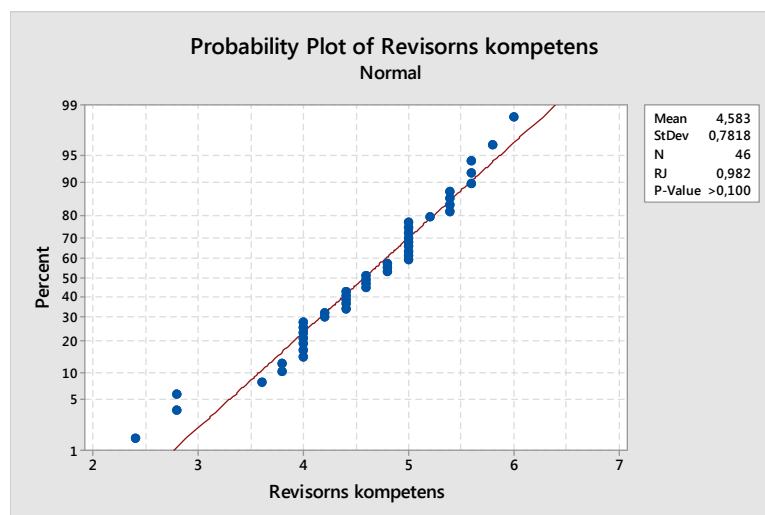
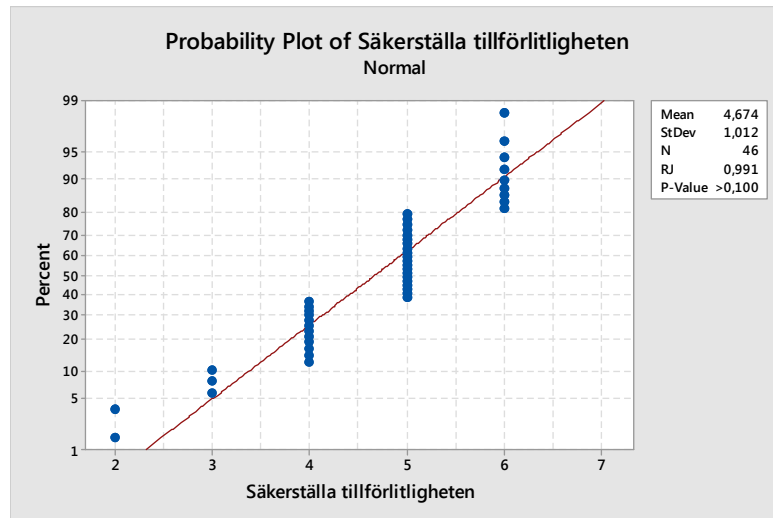
Följande tre påståenden gäller under förutsättning att det INTE FINNS KÄNDA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.

6. Granskning på nivå 3	Instämmer inte alls					Instämmer helt
<b>6.1 Tillförlitligheten i RTVV är låg om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>6.2 RTVV är svårt att granska om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>6.3 Det krävs omfattande förhandlingar med kunden om det finns JÄMFÖRBARA PRISER OCH MARKNADER för tillgången eller skulden.</b>	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

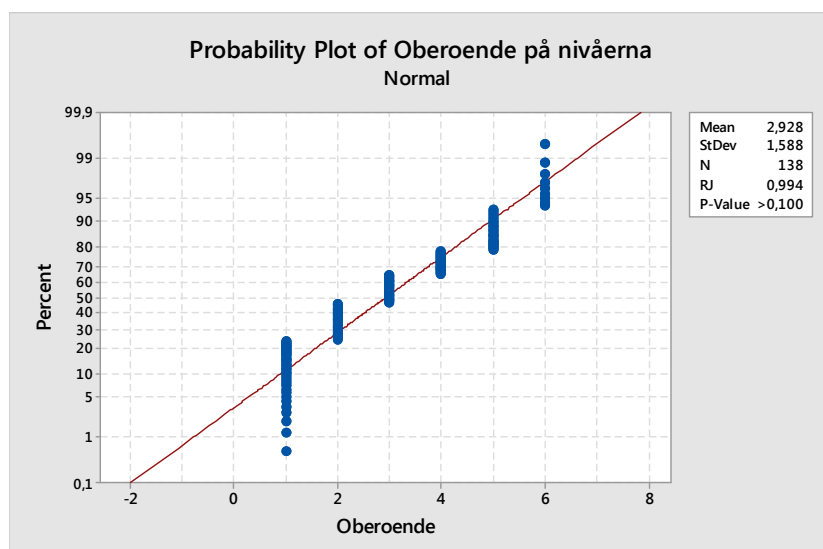
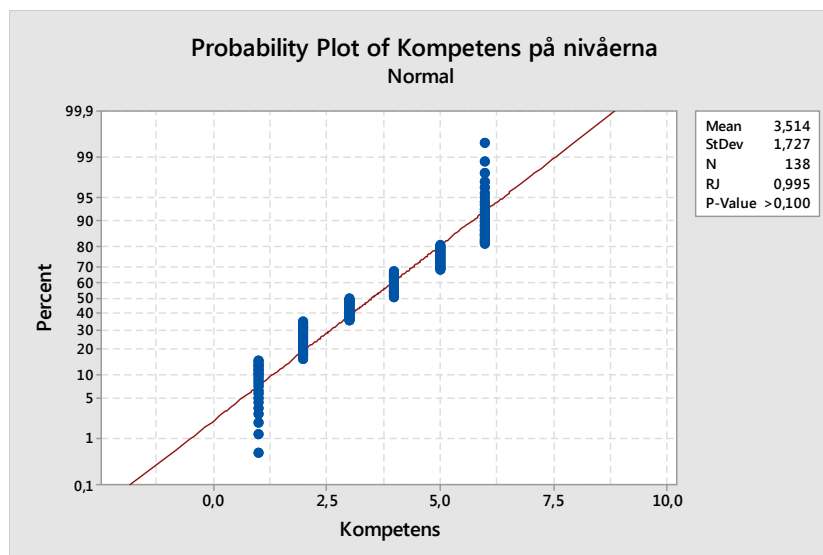
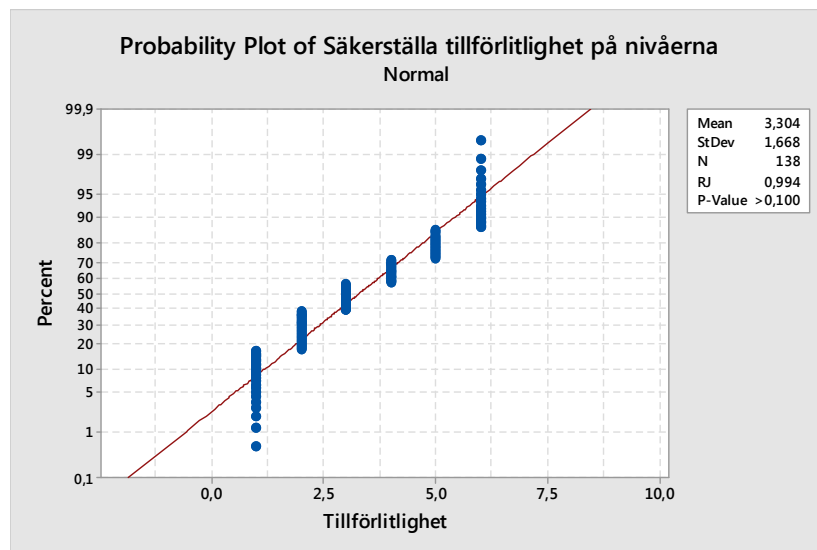
6

## Appendix C

### Normalfördelningstest enskilda variabler



# Normalfördelningstest variablerna på nivåerna





## Statistiska test

### Spearman Rho: Tillförlitlighet; Nivåer T

Spearman rho for Tillförlitlighet and Nivåer T = 0,807

P-Value = 0,000

### Spearman Rho: Kompetens; Nivåer K

Spearman rho for Kompetens and Nivåer K = 0,823

P-Value = 0,000

### Spearman Rho: Oberoende; Nivåer O

Spearman rho for Oberoende and Nivåer O = 0,606

P-Value = 0,000

### Kruskal-Wallis Test: Tillförlitlighet versus Nivåer T

Kruskal-Wallis Test on Tillförlitlighet

Nivåer T	N	Median	Ave Rank	Z
1	46	2,000	33,9	-7,39
2	46	3,000	63,1	-1,34
3	46	5,000	111,5	8,73
Overall	138		69,5	

H = 88,35 DF = 2 P = 0,000

H = 91,08 DF = 2 P = 0,000 (adjusted for ties)

### Kruskal-Wallis Test: Kompetens versus Nivåer K

Kruskal-Wallis Test on Kompetens

Nivåer K	N	Median	Ave Rank	Z
1	46	2,000	33,8	-7,42
2	46	3,000	61,8	-1,60
3	46	6,000	112,9	9,02
Overall	138		69,5	

H = 92,63 DF = 2 P = 0,000

H = 95,41 DF = 2 P = 0,000 (adjusted for ties)

### Kruskal-Wallis Test: Oberoende versus Nivåer O

Kruskal-Wallis Test on Oberoende

Nivåer	O	N	Median	Ave Rank	Z
1		46	2,000	41,6	-5,79
2		46	3,000	67,3	-0,47
3		46	5,000	99,6	6,26
Overall		138		69,5	

H = 48,66 DF = 2 P = 0,000  
H = 50,56 DF = 2 P = 0,000 (adjusted for ties)