

Kandidatuppsats

Hösten 2008

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Ekonomi

Hur påverkas revisorernas subjektiva bedömningar av datorstödd revisionsmetodik?

Författare

Ola Andersson

Jonas Olsson

Christian Svensson

Handledare

Pernilla Broberg

Peter Öhman

Sammanfattning

Revisorns huvudsakliga uppgift kan sägas vara att fungera som en kvalitetssäkrande länk mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade. Den information som de redovisningsskyldiga lämnar ut får med hjälp av revisorns kvalitetssäkring en ökad trovärdighet för de redovisningsberättigade. Metodiken revisorerna använder för att genomföra denna kvalitetssäkring debatteras flitigt. Ett inslag i debatten är den avvägning av struktur kontra subjektiva bedömningar som revisionen kräver. Att följa en tydligt utarbetad struktur kan leda till att utrymmet för subjektiva bedömningar minskar. Vi har valt att i uppsatsen studera denna problematik närmre.

Fokus i arbetet ligger på den datorstödda revisionsmetodiken som är en del av en strukturerad process, samt hur denna påverkar revisorernas subjektiva bedömningar. Datorstöd har under senare år fått en betydande roll inom revisionsarbetet. Vår studie syftar till att beskriva och analysera hur fyra revisorer uppfattar att deras subjektiva bedömningar har påverkats av datorstödd revisionsmetodik. Studien baseras på en empirisk undersökning i form av fyra kvalitativa intervjuer.

Det empiriska materialet tyder på att datorstödd revisionsmetodik inte har någon direkt negativ påverkan på de subjektiva bedömningarna. Respondenterna framhåller snarare positiva påverkansfaktorer som exempelvis att information som tidigare krävde en subjektiv bedömning har blivit möjliga att utvärdera objektivt då teknisk bevisning har blivit mer tillgänglig.

Nyckelord: struktur, subjektiva bedömningar, datorstödd revisionsmetodik, revisionsprocessen, revision

Förord

Vi vill tacka våra handledare Pernilla Broberg och Peter Öhman som under arbetets gång har bistått med konstruktiv kritik och värdefulla synpunkter. Vi vill även rikta ett stort tack till de respondenter som ställt upp på intervjuerna, utan dessa hade inte detta examensarbete varit möjligt att genomföra.

Kristianstad, November 2008

Ola Andersson

Jonas Olsson

Christian Svensson

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemformulering.....	3
1.3	Syfte.....	3
1.4	Avgränsningar	3
1.5	Disposition.....	4
2	Vetenskaplig metod	5
3	Teoretisk referensram	6
3.1	Revisorns uppgift.....	6
3.2	Revisionsprocessen.....	7
3.2.1	Planering.....	7
3.2.2	Granskning	9
3.2.3	Rapportering	10
3.2.4	Revisionsprocessens utveckling	11
3.3	Revisorns bedömningar	12
3.3.1	Väsentlighetsbedömning	12
3.3.2	Riskbedömning.....	13
3.3.3	Fortsatt drift.....	14
3.3.4	Ren och oren revisionsberättelse.....	15
3.4	Subjektiva bedömningar kontra struktur	16
3.4.1	Subjektiva bedömningar.....	17
3.4.2	Struktur.....	19
3.4.3	Datorstödd revisionsmetodik.....	21
3.5	Struktur kontra subjektiva bedömningar i processen	23
3.6	Föreställningar	24
3.6.1	Planering.....	25
3.6.2	Granskning	25
3.6.3	Rapportering	26
3.6.4	Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på revisorns arbete	26
4	Empirisk Metod	28
4.1	Litteratursökning	28
4.2	Datainsamlingsmetod	29

4.3	Dataanalys	30
4.4	Urval	30
4.5	Intervjuer	32
4.5.1	Intervjuform	32
4.5.2	Intervjuguide	33
4.5.3	Pilotstudie.....	34
5	Empiri och analys	35
5.1	Datorstödd revisionsmetodik	35
5.1.1	Revisionens syfte.....	35
5.1.2	Datorstödd revisionsmetodiks utveckling	36
5.2	Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på revisionsprocessen.....	38
5.2.1	Planering.....	38
5.2.2	Granskning	40
5.2.3	Rapportering.....	43
5.3	Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på revisorns arbete	45
5.3.1	Legitimitet och dokumentation	45
5.3.2	Kvalité och kritiskt granskande.....	47
5.3.3	Subjektiviteten genom processen.....	49
6	Slutsats och diskussion	50
6.1	Slutsatser.....	50
6.2	Egna reflektioner och förslag till fortsatta studier	52
	Källor.....	54

Bilagor:

Bilaga 1. Intervjuguide

Bilaga 2. Intervju med revisor A

Bilaga 3. Intervju med revisor B

Bilaga 4. Intervju med revisor C

Bilaga 5. Intervju med revisor D

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Under de senare århundradena har en utveckling av företagsstruktur gått från små ägarstyrda enheter med endast ett fåtal anställda, till stora multinationella företag med tusentals anställda. Denna utveckling har medfört förändringar i företagens ledningsstruktur. Det är idag vanligt att ledningen består av professionella företagsledare till skillnad från tidigare då ledningsarbetet oftast sköttes av ägaren eller ägargruppen. En separation mellan ägarintresse och företagsledningen har således ägt rum. En konsekvens av detta är att ett behov för ledningen att rapportera till ägargruppen har uppstått. Det finns även ett informationsbehov hos andra intressenter, som exempelvis kreditgivare och leverantörer (Porter, Simon och Hatherly, 2003, sid. 9). Företagsledningarna kan i det här fallet benämnas som redovisningsskyldiga då de har fått ansvaret att förvalta tilldelade resurser och sedan redovisa förvaltningens resultat. Aktieägarna och övriga intressenter som har rätt att ta del av företagets redovisning kan benämnas som redovisningsberättigade (Öhman, 2006). Det finns hinder för de redovisningsberättigade att själva granska företagets transaktioner då dessa ofta är många och komplexa samtidigt som det inte är möjligt för varje redovisningsberättigad intressent att bilda sig en egen uppfattning om varje enskild händelse i företaget. För att ägare och övriga intressenter ska få tillförlitlig information krävs det således någon form av kvalitetssäkrande part. Denna kvalitetssäkring brukar ses som revisorns primära uppgift där målet är att de redovisningsberättigade ska få tillgång till finansiell information med hög trovärdighet (Porter m.fl., 2003, sid. 9).

I olika sammanhang har den metodik revisorerna använder för att utföra denna kvalitetssäkring ifrågasatts. En fundamental del i debatten grundar sig på hur revisorns subjektiva bedömningar påverkas av en alltmer strukturerad arbetsprocess. Denna debatt brukar benämnas struktur kontra subjektiva bedömningar (Smith m.fl., 2001). Enligt Cushing och Loebbecke (1986) finns ett

samband mellan en tydlig strukturerad arbetsprocess och minskat utrymme att applicera subjektiva bedömningar. Cushing och Loebbecke (1986) tillhör den skolan som förespråkar en strukturerad process. Fördelarna med en strukturerad revision är att det underlättar för en ändamålsenlig kontroll av granskningsarbetet samtidigt som det främjar kommunikationen mellan olika revisorer. En annan fördel är de kostnadsbesparingar som blir möjliga genom en mer automatiserad process (Bamber m.fl. 1989). Francis (1994) förespråkar däremot en revision mer inriktad på revisorns subjektiva bedömningar. Tänkbara nackdelar med en alltför stark struktur är att revisionen blir svåradaptabel till situationer som är mindre vanliga samt att för mycket tid läggs ned på mindre uppdrag som inte kräver så omfattande revision.

Enligt Fisher (1996) har struktur fått en mer utbredd och dominerande ställning. En del av den strukturerade arbetsprocessen utgörs av att revisorer i större grad använder sig av datorstödd revisionsmetodik för att systematisera och skapa logiska steg i revisionsarbetet (Cushing och Loebbecke, 1986). Under senare år har tillgängligheten av datorstödda granskningsprogram ökat signifikant. Dessa program används i allt större utsträckning av revisorn för att genomföra en mängd olika revisionsinsatser. Det råder idag en osäkerhet inom revisionsbranschen kring den datorstödda revisionsmetodikens påverkan på revisionsarbetet. Att följa en tydligt utarbetad struktur kan leda till att utrymmet för subjektiva bedömningar minskar (Francis 1994; Öhman, 2006). Eftersom datorstödd revisionsmetodik är en del av en strukturerad arbetsprocess har vi valt att se närmre på vilken påverkan den har på revisorns subjektiva bedömningar.

1.2 Problemformulering

Ovanstående resonemang leder oss därför fram till vår problemformulering:

- Hur påverkas revisorns subjektiva bedömningar av datorstödd revisionsmetodik?

1.3 Syfte

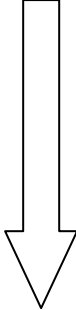
Vårt syfte är att beskriva och analysera hur revisorer uppfattar att deras subjektiva bedömningar på olika sätt kan påverkas av datorstödd revisionsmetodik.

1.4 Avgränsningar

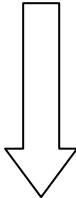
I vår teoretiska referensram har vi valt att inte göra en djupare undersökning av området gällande de regelverk som styr revisionen. Vi är medvetna om att regelverken utgör en betydande del av revisionens struktur, men har valt att avgränsa oss ifrån detta då omfattningen på uppsatsen annars hade blivit alltför tidskrävande. Vi använder oss istället av datorstödd revisionsmetodik som variabel till en strukturerad arbetsprocess.

1.5 Disposition

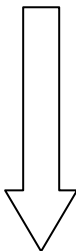
Inledning



Vetenskaplig metod



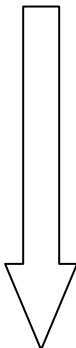
Teoretisk referensram



Empirisk metod



Empiri och analys



Slutsats och diskussion

I kapitel 1 har vi för avsikt att ge en introduktion till de områden som uppsatsen berör samt hur vi har resonerat oss fram till vår problemformulering. Kapitlet innehåller även uppsatsens syfte och de avgränsningar vi gjort.

Följande kapitel består av vetenskaplig metod vilken redogör för de metoder och teorier vi har valt att använda oss av i uppsatsen.

Det tredje kapitlet består av de teorier vi har valt att grunda vår empiriska undersökning på samt de föreställningar som vi har fått under teoriinsamlandets gång.

I empirisk metod redogörs för de metodval som vår empiriska undersökning bygger på.

Under empiri och analys presenteras det empiriska material som samlats in genom våra kvalitativa intervjuer. Materialet från den empiriska undersökningen ställs emot våra uppsatta föreställningar och analyseras i detta kapitel

Slutligen presenteras här våra slutsatser och reflektioner samt även förslag på vidare forskning.

2 Vetenskaplig metod

Vårt syfte är att genomföra en beskrivande studie av fyra revisorers uppfattning om hur deras subjektiva bedömningar har påverkats av datorstödd revisionsmetodik. Det råder olika uppfattningar kring hur en revision ska genomföras för att bli så ändamålsenlig som möjligt. Öhman (2006) beskriver revisionsprocessen som en dubbelbottnad process där många resonemang bygger på revisorns subjektiva bedömningar samtidigt som dennes arbete är hårt reglerat. Debatten brukar på svenska benämnas struktur kontra subjektiva bedömningar och bygger på hur de två inriktningarna påverkar revisionens beskaffenhet (ibid). Vi har valt den här debatten som utgångspunkt för detta arbete. En viktig fråga i debatten kring struktur kontra subjektiva bedömningar är vilken teknisk utformning som är optimal (Power, 2003). I enlighet med Cushing och Loebbeckes (1986) definition av struktur inkorporerar vi både teknologi och regelverk i strukturbegreppet. Vi har valt att fokusera på den datorstödda revisionsmetodiken som är en viktig del i en strukturerad process. Teknologi kommer vi i detta arbete att använda synonymt med datorstödd revisionsmetodik. Genom att beakta de olika faserna i revisionsprocessen ur ett struktur kontra subjektiva bedömningar perspektiv avser vi kunna identifiera vilken påverkan den datorstödda revisionsmetodiken kan ha på revisorns subjektiva bedömningar.

Revisionsprocessen kan delas in i planering, granskning samt rapportering. Dessa faser innehåller olika former av bedömningar. Utifrån denna har vi för avsikt att klarlägga i vilken utsträckning struktur kontra subjektiva bedömningar finns representerade i de olika faserna i revisionsprocessen. Vi har i vårt arbete vad gäller bedömningar valt att fokusera på väsentlighetsbedömning, riskbedömning, fortsatt drift samt bedömning av huruvida revisionsberättelse är ren eller oren.

Vi har valt att genomföra en kvalitativ undersökning för att erhålla en djupare kunskap än den fragmentiserade kunskap som oftast erhålls vid kvantitativa metoder (Patel och Davidson, 2003, sid. 14). Fokus i arbetet kommer att ligga på revisorns subjektiva bedömningar, då subjektivitet är svårt att kvantifiera lämpar sig en kvalitativ ansats sig bättre för vårt ändamål. Vid en kvalitativ ansats är det

lämpligt att använda sig av personliga intervjuer, detta eftersom vi i vår studie ämnar få en djupare bild av intervjuobjektets uppfattning.

Det finns två huvudinriktningar vid val av teoretisk ansats bestående av deduktiv och induktiv inriktning. Den deduktiva ansatsen har en utgångspunkt i teorin medan den induktiva ansatsen utgår från empirin (Saunders, Lewis och Thornhill, 2007, sid. 117). Vi har använt oss av vetenskapliga artiklar och böcker för att skapa intervjufrågor som ligger till grund för vår empiriska insamling. Vår ansats kan därav ses som induktiv med deduktiva inslag.

Vårt syfte är att göra en deskriptiv studie om den datorstödda revisionsmetodikens påverkan på ett antal revisorers subjektiva bedömningar. En deskriptiv studie kan göras inom problemområden där det redan finns systematiserad kunskap. Vid deskriptiva undersökningar är det vanligt att delar och olika aspekter av ett större fenomen undersöks (Patel och Davidsson, 2003, sid. 13). En deskriptiv studie lämpar sig därför på vårt problemområde eftersom det sedan tidigare finns kunskap inom området och vi har valt att rikta in oss på en mindre del av ett större fenomen.

3 Teoretisk referensram

3.1 Revisorers uppgift

”Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning” (FAR, 2006, sid. 19).

Det finns olika typer av revision. Förutom extern revision finns intern revision, statlig revision, kommunal revision, miljörevision och även statlig taxeringsrevision (FAR, 2006, sid. 19). Enligt Porter m.fl. (2003, sid. 8) innefattar alla typer av revision en systematisk undersökning och värdering av bevis som genomförs med syfte att försäkra sig om huruvida finansiella framställningar eller

handlingar av individer eller organisationer stämmer överens med de krav som finns. En revision innefattar även att kommunicera ut resultatet av undersökningen till den revisionen gjordes för eller av.

Det är många som har ett intresse i att ett företags finansiella information har kontrollerats av en tredje, oberoende part. I aktiebolag kan nämnas som intressenter, utöver ägare, kreditgivare, leverantörer, anställda och staten. Dessa har ett behov av att den ekonomiska informationen har granskats då ägaren i aktiebolaget inte är personligt betalningsansvarig för bolagets förpliktelser. Revisionens syfte kan alltså sammanfattas med att den ska ge trovärdighet åt den ekonomiska information som bolaget offentliggör (Moberg, 2006 sid. 34).

När ägande är skilt från beslutsfattande, vilket är fallet i många stora bolag, uppstår en intressekonflikt mellan chefer (agent) och ägare samt övriga intressenter (principal). Revisionen av offentliga finansiella uttalanden är ett svar på denna agentproblematik. Intressenter kräver någon form av försäkran på att informationen som de baserar sina investeringsbeslut på är trovärdig (Dunn, 1996, sid. 3).

3.2 Revisionsprocessen

Flint (1988, sid. 102) delar in revisionsprocessen i tre steg utifrån sju punkter. Stegen är följande: (1) Samla in, utvärdera och dra slutsatser från bevisen (2) Utföra en bedömning (3) Rapportera. FAR däremot har en delvis annan gruppering de delar upp revisionsprocessen i tre delar bestående av planering, granskning och rapportering (FAR, 2006, sid.7-8). Nedan kommer att redogöras för revisionsprocessen enligt den senare indelningen.

3.2.1 Planering

För att revisionen ska bli effektiv är det viktigt att revisorn har en god förståelse för klientens omgivning och verksamhet. Förståelsen bidrar till att revisorn blir

medveten om speciella händelser eller transaktioner som kan ha en signifikant påverkan på revisorns uttalanden. Vidare möjliggör även förståelsen att revisorn kan bedöma om det finns omständigheter som ökar risken för fel i dennes uttalanden. För att uppnå denna förståelse måste revisorn erhålla kunskap om klientens interna och externa miljö. Detta görs bland annat genom att besöka klientens företag, prata med nyckelpersoner i företag och se över klientens organisationsstruktur (Porter m.fl., 2003, sid. 197-198, 589).

När revisorn har fått en bra förståelse för klienten och dess verksamhet kan planeringen påbörjas. Planeringen specificerar vilka bevis som ska samlas in och hur och när detta ska genomföras. Revisionsrisken är en av faktorerna som bestämmer hur planeringen kommer att se ut. En annan påverkande faktor i planeringsfasen är väsentlighetsbedömning, vilket är en bedömning av vad som är väsentligt i sammanhanget (Porter m.fl., 2003, sid. 205). Väsentligt i sammanhanget kan vara misslyckande vid verifiering eller insamling av information som leder till en oren eller modifierad revisionsberättelse. Revisorn måste därför vid planeringen bestämma vad som är väsentligt för att kunna erhålla tillräckligt övertygande bevis (Flint, 1988, sid. 128).

Planering är en viktig del av revisionen då det är i denna fas revisorn bestämmer vilka områden som ska granskas i det fortsatta arbetet. Områden i detta fall kan exempelvis vara en post i balans- eller resultaträkningarna eller en komplex transaktion. En omfattande informationsinsamling genomförs, där en stor mängd information analyseras och bedöms av revisorn. Detta för att få en ökad förståelse för klienten. Då informationsinsamlingen är genomförd kan revisorn upprätta en planering av granskningen som fokuserar på de områden där det är störst risk för väsentliga fel, vilket bidrar till att revisorn kan utföra arbetet på ett mer effektivt sätt (FAR, 2006, sid. 33).

Enligt Porter m.fl. (2003, sid. 205) och FAR (2006, sid. 37) är bedömningen av väsentlighet och risk viktiga begrepp inom revision, dessa avgör nämligen var fokus ska läggas i revisionsarbetet och vilken inriktning revisionen ska få. När risk nämns i dessa sammanhang syftar det till revisionsrisken som innebär att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. Revisionsrisken påverkas

i sin tur av inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk (FAR, 2006, sid. 37). Revisionsrisk kommer att behandlas närmare under rubriken riskbedömning.

3.2.2 Granskning

Det finns två olika granskningsmetoder, granskning av kontroller eller substansgranskning. Granskning av kontroller inriktar sig på att granska företagets interna kontroll medan revisorn i substansgranskningen granskar validiteten, fullständigheten och noggrannheten gällande transaktioner och bokslut. Val av granskningsmetod grundar sig mestadels på hur välutvecklad intern kontroll företaget har. Klienter med hög kvalitet på sin interna kontroll löper mindre risk för att enskilda poster är felaktiga. Därmed kan revisorn inrikta sig på granskning av kontroller. Är däremot kvaliteten på den interna kontrollen bristfällig lämpar det sig bättre att inrikta sig på substansgranskning (Porter m.fl., 2003, sid. 591). Vid genomförandet av granskningen behöver revisorn ta i beaktning om den extra tid och kostnad som uppstår vid ytterligare revisionsinsatser tillför ett mervärde eller inte (Flint, 1988, sid. 105). Revisorn söker tillräckliga bevis för att kunna göra ett uttalande i revisionsberättelsen på en nivå som tillfredställer intressenterna. Enligt Flint (1988, sid. 107) söker inte revisorn bevis för att belägga något. När tillräckliga bevis är insamlade ska ett uttalande göras. Vad som räknas som tillräckliga bevis är en subjektiv bedömning som bygger på revisorns personliga uppfattning. En revisors bedömning är ett expertutlåtande och är därmed baserad på kunskap, träning och erfarenhet.

Enligt FAR (2006, sid. 57) är syftet med granskningen att ge revisorn bedömningsunderlag för att kunna göra uttalande i revisionsberättelsen. För att kunna göra ett uttalande måste revisorn samla in och bedöma väsentligheter. Beroende på hur god intern kontroll en klient har, kan revisorn välja att inrikta sin granskning på interna kontroller eller genom substansgranskning där denne inriktar sig mot olika poster och transaktioner. Vid substansgranskning finns det olika sätt för revisorn att välja ut de transaktioner och belopp som ska granskas, det kan till exempelvis göras subjektivt vilket innebär att revisorn granskar stora

och ovanliga poster. Ett annat sätt är att använda sig av statistiska metoder, detta är framförallt effektivt på stora mängder. Vid denna typ av urval är det vanligt att revisorn tar hjälp av IT-baserade analysprogram. En av revisorns uppgift under granskningsfasen är att bedöma hur väl klienten utnyttjar sin egen möjlighet till kontroll och att bedöma hur stor risk det är för oegentligheter och fel. En annan uppgift revisorn har är att dokumentera sin granskning. Enligt FAR (2006, sid. 74-75) ska revisionsdokumentationen innehålla information av väsentlig karaktär för att revisorns revisionsåtgärder i efterhand ska kunna bedömas. Dokumentation i detta sammanhang är de arbetspapper som upprättats av revisorn eller det material som samlats in i samband med revisionen. I arbetspapperna ska bland annat dokumenteras de slutsatser som dragits av framtagna revisionsbevis (FAR, 2006, sid. 61,63-64).

3.2.3 Rapportering

Den sista fasen i revisionsprocessen är rapportering. I denna fas gör revisorn en bedömning om revisionsberättelsen är ren eller oren. En ren revisionsberättelse indikerar, enligt revisorn att årsredovisningen ger en sann och rättvisande bild av företagets finansiella ställning och prestation. En oren indikerar att det finns brister i väsentliga delar (Porter m.fl., 2003, sid. 597). Detta återkommer vi till senare i kapitlet. Det är viktigt att revisionsberättelsen är fullständig och tydlig, för att läsaren när som helst i framtiden ska ha möjlighet att ta fram revisionsberättelsen och fullt ut förstå vad revisorn har kommit fram till för resultat med revisionen. Rapporten måste även vara fullständig i sig själv utan att kräva av läsaren att denne har kunskap om ytterligare dokument (Flint 1988, sid. 118).

Enligt FAR (2006, sid. 93-94) är målet med granskningen att revisorn ska göra uttalande i revisionsberättelsen om årsredovisningen, bokföringen samt förvaltningen. Revisionsberättelsen är oftast bara en del av rapporteringen under revisionen. Det görs i många fall även muntliga rapporter och andra former av skriftliga rapporter. I dessa rapporter sammanfattar revisorn iakttagelser och

bedömningar, där denna till exempel kan kritisera den interna kontrollen angående bristfällig säkerhet vid finansiella transaktioner. Vid sådan kritik lämnar revisorn oftast förslag till åtgärder eller förbättringar. När det gäller förslag till förbättringar och normal kritik tar revisorn upp detta direkt med styrelsen. Väsentliga fel är vanligt förekommande men hinner företaget åtgärda detta i tid behöver i det flesta fall ingen rapportering ske. I de fall då revisorn misstänker tanke om brott måste detta i vissa fall rapporteras till åklagare.

3.2.4 Revisionsprocessens utveckling

Fokus i revisionsprocessen har gått från att tidigare varit mestadels inriktat på att kontrollera händelser i huvudboken mot verifikat och externa bekräftelser till att mer och mer blivit inriktat på granskning av kontroller. Denna övergång började under 1970-talet då revisorn började lägga fokus på intern kontroll, detta för att säkerställa tillförlitligheten i klientens interna kontrollsystem och därmed slippa substansgranska alla affärshändelser (Lundfors, 1982, se Nilsson, 2000, sid. 23). Granskning av kontroller blev under 1980-talet allmän princip inom kvalitetssäkringsprogram (Power, 1997, sid. 3).

För att öka kvaliteten och effektiviteten i revisionen har ett flertal av de stora revisionsbolagen infört en mer strukturerad revisionsprocess (Bamber m.fl., 1989). Denna utveckling har pågått kontinuerligt under det senaste decenniet. En klarare struktur har lett till ökad förståelse hos revisionsbyråns medarbetare. Struktureringen har även bidragit till en höjning vad gäller kvalitet och engagemang (Power, 1997, se Nilsson, 2000, sid. 24). En anpassning av revisionsprocessen sker kontinuerligt i de stora företagen för att försöka balansera strukturen i revisionsprocessen mot revisorns självständiga omdöme (Power, 2003).

3.3 Revisorns bedömningar

3.3.1 Väsentlighetsbedömning

”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara av värde.” (FAR, 2008, Revisionsstandard 320, sid. 3)

Regelverken erbjuder inga numeriska riktlinjer som revisorn kan följa i sin bedömning av om det föreligger väsentliga fel eller ej. Att fastställa vad som är väsentligt i sammanhanget blir därför en fråga för revisorns subjektiva bedömning. Vid bedömningen av väsentlighet är det inte bara beloppets storlek som är av intresse utan även postens karaktär och beskaffenhet. Exempelvis ett felaktigt uttalande om direktörers löneförmåner kan vara relativt liten och vid första anblicken uppfattas som oväsentlig. Det kan dock vara så att enhetens beskaffenhet är så känslig att även en liten felaktighet kan vara väsentlig (Porter m.fl. 2003, sid. 55). Väsentlighet skiljer sig också åt mellan branscher, exempelvis en anklagelse för dålig hygien inom restaurangbranschen kan vara av sådan natur att det bör bedömas som väsentligt. Eftersom bedömning av väsentlighet så starkt vilar på revisorns omdöme finns det en risk för inkonsekvens av vad som bedöms som väsentligt mellan olika revisorer (Dunn, 1996, sid. 105). Carpenter m.fl. (1994) diskuterar kring faktorer som påverkar revisorer i sin bedömning av väsentlighet och anger bland annat gällande företagskultur på revisionsbyrå och grad av erfarenhet som variabler.

Bedömningen av väsentlighet är avgörande för inriktningen och omfattningen av revisionsarbetet. Väsentlighet måste bedömas redan under planeringen av granskningen för att därigenom förebygga att fel saker granskas eller att man missar viktiga områden. För att kunna göra dessa professionella bedömningar

fordras det av revisorn att han har en förståelse för företagets verksamhet och känner till de risker som kan leda till fel i årsredovisningen. Det är viktigt för revisorn att förstå vilken intern kontroll företagsledningen har över det som händer i företaget. Revisorn riktar sin uppmärksamhet på sådana belopp som är tillräckligt stora för att påverka bilden av företaget i årsredovisningen. Vad som är väsentligt i det lilla bolaget behöver inte vara väsentligt i ett större bolag. Gränsen för vad som är ett väsentligt belopp varierar mellan olika företag och avgörs av revisorns egen rimlighetsbedömning. Vid valet av de poster som ska granskas närmre tar revisorn fram vissa minimibelopp eller andra väsentlighetstal. Dessa belopp måste bestämmas individuellt för varje företag (FAR, 2006, sid. 36).

3.3.2 Riskbedömning

Utöver bedömningen av väsentlighet är det bedömningen av riskerna som bestämmer vad det är som ska granskas, hur mycket som ska granskas samt när och hur granskningen ska ske. Revisorn gör i samband med planeringen en bedömning av de olika risktyperna. Genom att analysera riskerna blir det betydligt lättare att identifiera väsentliga fel i redovisningen och svagheter i den interna kontrollen (FAR, 2006, sid. 37). Det är sällan möjligt för revisorn att testa varje ingång i den finansiella dokumentationen, vilket innebär att det alltid finns viss osäkerhet kring om de finansiella uttalandena ger en sanningsenlig och rättvis bild. Detta är accepterbart, förutsatt att den risknivå som accepteras av revisorn hålls inom rimliga gränser (Dunn, 1996, sid. 124). Revisionsrisken är den risk som finns för att revisorn i revisionsberättelsen ska göra ett felaktigt uttalande. Revisionsrisken påverkas av inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.

Inneboende risk: Risken för att det på grund av företagets verksamhet blir felaktigheter i redovisningen och övrig förvaltning (FAR, 2006, sid. 38). Bedömningen av den inneboende risken är den mest krävande aspekten av planeringen. Revisorn måste undersöka verksamhetens miljö, dess finansiella läge samt ledningens motiv och beakta om det finns anledning att tro att chefer är pressade att förvanska de finansiella uttalandena (Dunn, 1996, sid. 126).

Kontrollrisk: Risken för att ett väsentligt fel inte förebyggs, eller upptäcks och rättas till med jämna mellanrum, av företagets system för intern kontroll (Dunn, 1996, sid. 127). Det kan till exempel bero på att hanteringen av fakturor inte fungerar som det ska (FAR, 2006, sid. 38). Om ett företag har ett effektivt system för intern kontroll kan sannolikheten för att väsentliga fel uppstår reduceras kraftigt (Porter m.fl., 2006, sid. 59).

Upptäcktsrisk är risken för att man vid revisionen inte upptäcker väsentliga fel (FAR, 2006, sid. 38). Revisorns förfarande kan delas in i två kategorier; analytisk granskning och substansgranskning.

Dessa beståndsdelar hänger ihop med varandra. Om den inneboende risken och kontrollrisken bedöms vara hög vid planeringen, måste i gengäld upptäcktsrisken, den risk som revisorn kan påverka, vara låg. En låg upptäcktsrisk får revisorn genom att göra ingående granskningsinsatser (ibid).

3.3.3 *Fortsatt drift*

En viktig del i planeringsfasen av revisionsprocessen är att företagets finansiella redovisningsinformation ska behandlas under antagandet om att företaget är en "going concern". Det ska med rimlig förväntan kunna antas att företaget kommer att fortsätta sin verksamhet inom en överskådlig framtid (Dunn, 1996, sid. 114).

Antagandet om företagets fortsatta drift finns reglerat bland annat i ÅRL 4:2 där som grundläggande redovisningsprincip anges att "Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet". Det behandlas vidare även i Redovisningsrådets rekommendation RR 22 punkterna 21-22 samt i FAR:s vägledning om Årsredovisning i aktiebolag. I den senare anges att "Det förutsätts att företagets verksamhet kommer att fortsätta om inte företagets livslängd uppenbarligen är begränsad exempelvis genom ett nedläggningsbeslut" (FAR, 2006, sid. 34). Revisorns bedömning om företagets fortsatta verksamhet ska avse den tolv månadersperiod som följer efter bokslutsdagen (ibid).

När företagets finansiella information förbereds med utgångspunkt i antagandet om fortsatt drift, värderas tillgångs- och skuldposter till de belopp som de rimligen kan förväntas ge upphov till då de realiseras eller avverkas under normal fortsatt verksamhet. Dessa belopp kan skilja sig åt avsevärt om företaget inte förutsätts kunna fortsätta sin verksamhet och likvidation väntar (Porter m.fl. 2006, sid. 344). I enlighet med principen om fortsatt drift ska tillgångar kunna upptas till anskaffningsvärde med i tillämpliga fall avdrag för avskrivningar över en bedömd nyttjandetid. När inte principen är tillämplig kan man behöva värdera tillgångsposterna annorlunda på grund av att de kommer att behöva realiseras vid en annan tidpunkt än den ursprungligen bedömda (FAR, 2006, sid. 34).

Om det hos revisorn finns några seriösa tveksamheter kring antagandet om företagets fortsatta drift måste revisorn fundera över dess inverkan på redovisningsinformationens rättvisande bild. Om revisorn bedömer att det finns en fundamental osäkerhet gällande validiteten i antagandet om fortsatt drift ska han försäkra sig om att orsaken till denna osäkerhet finns dokumenterad i årsredovisningen (Dunn, 1996, sid. 114). Det är följaktligen av mycket stor vikt att revisorn i sin bedömning av om redovisningsinformationen ger en rättvisande bild tar hänsyn till hur styrelsen och VD tillämpat principen om fortsatt drift när årsredovisningen upprättats (Porter m.fl. 2006, sid. 344).

3.3.4 Ren och oren revisionsberättelse

Revisorn ska i rapporteringsfasen göra en bedömning om revisionsberättelsen är ren eller oren. Enligt revisorns bedömning indikerar en ren revisionsberättelse att årsredovisningen ger en sann och rättvisande bild av företagets finansiella ställning och prestation. Denna bedömning grundar sig på följande tre steg (1) har årsredovisningen upprättats enligt lämpliga redovisningsprinciper på ett konsekvent sätt, (2) har årsredovisningen upprättats enligt relevant lagstiftning, reglering eller tillämplig redovisningsstandard och (3) är där tillräckligt med relevant information för att få en förståelse för årsredovisningen. Då revisorn

bedömer att ovanstående steg är uppfyllda tecknar denna en ren revisionsberättelse (Porter m.fl., 2006, sid. 377).

En oren revisionsberättelse indikerar att revisorn bedömer att där fanns begränsningar i omfattningen i granskningen då denne inte var förmögen att granska alla bevis som ansågs nödvändiga för att teckna en ren revisionsberättelse, eller då revisorn inte samtycker med företaget i fråga om hur steg 1 eller 2 ovan har behandlats. För att det ska tecknas som en oren revisionsberättelse krävs det även att revisorn bedömer att nyss nämnda fall utgör en väsentlig del av årsredovisningen. Exempel på när revisionsberättelsen bedöms som oren kan vara när ett företag inte förvarat viktiga redovisningsdokument enligt gällande regler, årsredovisningen inte är i enlighet med redovisningsdokument eller när information som är angiven i styrelserapporter inte stämmer överens med årsredovisningen. Revisorn måste även beakta företagets fortsatta drift vid bedömning i fall revisionsberättelsen är ren eller oren. I de fall då revisorn inte är överens med företaget angående dess fortsatta drift ska en oren revisionsberättelse upprättas (Porter m.fl., 2006, sid. 377-378, 597; Dunn 1996, sid. 114).

3.4 Subjektiva bedömningar kontra struktur

Hur en revision ska bedrivas för att bli så ändamålsenlig och effektiv som möjligt har diskuterats flitigt i olika forum. Revision kan ses som en tvetydig process där många resonemang bygger på revisorns subjektiva bedömningar samtidigt som dennes arbete är hårt reglerat. Frågan har ofta kopplats till den tidigare men fortfarande aktuella debatten, struktur kontra subjektiva bedömningar. Debatten bygger på hur de två inriktningarna påverkar revisionens beskaffenhet. Öhman (2006) lyfter fram vikten av båda inriktningarna och förespråkar en debatt om hur balansen sinsemellan ser ut. Tschudi (2005) skriver även om rimligheten i att både ha omdöme och struktur i en praktisk revisionsprocess men menar samtidigt att han aldrig har sett någon modell för att åstadkomma denna balans.

3.4.1 *Subjektiva bedömningar*

En utveckling har gått från att revisionens subjektiva karaktär har ersatts med högt strukturerad revisionsmetodik. Detta har enligt Francis (1994) resulterat i att revisorns moral och kritiskt tänkande gått förlorat på grund av att revisorerna själva inte längre ser sitt arbete som tolkningsstyrt. Han menar att en bra revision kräver ett tolkningsbaserat genomförande vilket tenderar att försvinna vid ett ökat teknikanvändande. En strukturerad revision är inte ändamålsenlig då den saknar reflektion och valmöjlighet vid handlande. Det finns även en risk för att mindre klienter överarbetas då en tydlig struktur efterföljs. En ändamålsenlig revision fås enligt Francis (1994) genom att föra ett praktiskt resonemang. En stor utmaning för revisionsbranschen är att förstå vad en bra revision består av och de hot som finns mot en bra revision. Francis poängterar att det inte var bättre förr när strukturen inte var lika utbredd utan att det är revisorernas syn på revisionen som har förändrats. Vad som är kvalitet i en revision är enligt Westerdahl (2005) svårt för utomstående att uppfatta. Det är enligt honom lättare att urskilja när en revision har låg kvalitet. Avsaknad av låg kvalitet blir således definitionen av kvalitet.

Utifrån sina egna erfarenheter på en internationell revisionsbyrå som ansågs ha en strukturerad revisionsmetodik berör Francis hur dessa metodiker kunde vara uppbyggda. Vid granskning av kontroller användes ett långt standardiserat frågeformulär på överskridande 600 frågor. I specifika fall var det vanligt att stryka hela sidor markerade med "ej användbara", vilket i sig innebar en bedömning. Ett antagande som görs vid alla standardiserade revisionsbeslutshjälpmedel är att det är möjligt att inkludera alla möjliga händelser som kan inträffa. Francis (1994) ifrågasätter om det verkligen är möjligt att förutse alla frågor som borde ställas för att som i detta fall utvärdera det interna kontrollsystemet, även om frågeformuläret är så omfattande som 600 frågor. Vidare menar Francis (1994) att i slutändan blir revisorns mål snarare en fråga om att slutföra frågeformuläret än att få en god förståelse för klientens interna kontrollsystem. Tidigare forskning visar även att det är svårare att bedöma risken för bedrägerier vid användning av frågeformulär, som kan ses som en strukturerad

granskningsmodell. Två troliga anledningar till detta ansågs vara att det fanns en viss underlåtenhet att överväga relevant information och att tonvikten hamnade på fel typ av information (Pincus, 1989, se Schroeder m.fl., 1996, sid. 2).

I takt med att revisionen blir allt mer strukturerad får de subjektiva bedömningarna mindre utrymme. Fokus tenderar då att hamna på hur revisionen görs istället för att se till vad den åstadkommer (Öhman, 2006). En strukturerad datainsamlingsmetod kan leda till att fokus hamnar på de punkter som är uppmärksammade av revisionens policy, program och rutiner och därigenom orsakar att revisorerna misslyckas med att resonera kring lämpliga bedömningar och slutsatser. Det är idag vanligt att revisorer använder standardrutiner för att hantera en dynamisk miljö detta kan i sin tur utvecklas till en referensram som begränsar sökandet och blir till en självuppfyllande profetia (Schroeder m.fl. 1996).

Den ökade komplexiteten i det moderna samhället är ett viktigt argument för att begränsa omfattningen av en strukturerad arbetsprocess. Komplexitet skapar svåröversägliga situationer och osäkerhet vilket gör att de inte går att möta med ett ännu mer utvidgat strukturellt förhållningssätt. Att arbeta genom ett tydligt processtänkande gör det lätt att fastna i utarbetade mönster. För att förhindra en sådan utveckling krävs ett helhetsinriktat angreppssätt samtidigt som en mer kritisk och ifrågasättande inställning mot rådande struktur blir mer vedertagen. Vid enkla förhållanden är det ofta lämpligt att använda sig av ett regelbaserat angreppssätt men vid en ökad komplexitet blir reglerna mindre användbara och en mer situationsanpassning blir nödvändig. En revisor som inriktar sig på regler i allt för stor utsträckning och begränsar sin mottaglighet från de signaler som den granskade miljön utsöndrar riskerar att inte upptäcka allvarliga oegentligheter och misstag (Tschudi, 2005). Schröders (1996) studie visar att revisorer som använder strukturerade revisionsmetoder förlitar sig i stor grad på vissa ledtrådar medan andra fundamentala ledtrådar förbises. Den visar även att ostrukturerade organisationer har lättare att handskas med komplexa situationer än vad strukturerade har.

Inom psykologin har en skillnad mellan emotionellt präglad helhetstänkande och rationella analytiska processer framhållits. Vanligtvis ses ofta det emotionella helhetstänkandet som något som försöker ta över de analytiska processerna som ofta betraktas som överordnad. En anledning till att ge det känslomässiga större plats är att olika regler kan påverka de sunda bedömningarna negativt (Tschudi, 2005). Tschudi (2005) framhäver hur det emotionella i många fall får en sekundär plats men vill understryka hur dess betydelse har ökat, framförallt inom områden gällande utvärdering och beslutsfattande. En omdömesinriktad process anses ofta ge en bättre helhetssyn än en strukturerad process. De subjektiva bedömningarna bygger på expertens intuition som är kvalitativ och organisk.

Det har tidigare utförts experiment på området för att avgöra om revisorernas selektiva perception påverkas av dokumentationens format. Olika typer av format testades med varierande grad av struktur. Slutsatsen blev att användandet av olika format ledde till selektiv perception, och att insamlandet av data styrdes av dokumentationens format vilket medförde att en del uppgifter som var väsentliga för revisionens mål förbisågs (Purvis, 1989, se Schroeder m.fl., sid. 1).

3.4.2 Struktur

“...a systematic approach to auditing characterized by a prescribed, logical sequence of procedures, decisions, and documentation steps, and by a comprehensive and integrated set of audit policies and tools to assist the auditor in conducting the audit.” (Cushing och Loebbecke., 1986, sid. 32).

Karaktäristiska drag för en strukturerad process är dess orientering mot regler och graden av hög formalisering. En strukturerad arbetsprocess är ofta kvantitativ och således mekaniskt inriktad på sifferkunskap (Tschudi, 2005). Trenden går mot att de större revisionsbolagen i allt större utsträckning använder sig av en strukturerad revisionsmetodik. Anledningen till detta är att det tros öka kvaliteten och effektiviteten i revisionen (Bamber m.fl. 1989). Ett viktigt argument för en tydligare struktur är de tidigare misslyckanden som har skett vid genomförande utan en uttrycklig struktur och diverse hjälpmedel. Detta har förtydligats genom

en analys av vilka bedömningar olika revisorer gör när de har tillgång till samma beslutsunderlag. Det visade sig att de olika revisorerna hade skilda bedömningar trots att deras underlag var detsamma. En strukturerad arbetsprocess innehållande riktlinjer och olika former av hjälpmedel skulle skapa mer objektiva och standardiserade bedömningar. Förhoppningen var att denna förändring skulle öka revisionens kvalitet (Öhman, 2006).

Enligt Cushing och Loebbecke (1986) är det fördelaktigt för revisionsbolagen att använda ett strukturerat angreppssätt eftersom många av klienternas finansiella instrument är så komplexa att de är svåra att följa upp utan att använda en strukturerad metodik. De framhäver även revisionsbolagens förmåga att utbilda sin personal som ett argument för en ökad struktur. Detta eftersom metodiken bygger på en logisk serie av steg som är lättare för assistenter att ta till sig. En annan möjlig fördel som Cushing och Loebbecke lyfter fram är hur strukturen främjar kommunikationen inom revisionsbyråerna då den skapar ett gemensamt förhållningssätt som ser ut på samma sätt oavsett var inom organisationen medarbetaren befinner sig.

Struktur tros dominera på grund av ett ökat behov av att skapa legitimitet och även av anledningen att det är lättare för revisionsbolagens ledning att kontrollera verksamheten. Subjektiva bedömningar från olika håll inom bolaget gör det svårare att samordna och kontrollera för ledningen (Power, 2003). Power menar att strukturens främsta uppgifter är att skapa legitimitet och kontroll vilket inte behöver innebära en effektiv och ändamålsenlig revision. De legala krav som styr revisorn gör att de ser ett behov av att uppmärksamma sitt eget arbete och följa på förhand utfästa arbetsplaner. En anledning till detta är att de vill undvika att det uppstår tveksamheter till hur de har skött sitt arbete. Dokumentation av granskningen gör att de i efterhand kan visa att de har agerat enligt protokoll och därigenom legitimerar sitt handlande (Öhman, 2006; Westerdahl, 2005; Power, 2003).

3.4.3 Datorstödd revisionsmetodik

En viktig fråga i debatten gällande struktur kontra subjektiva bedömningar är vilken teknisk utformning som är optimal (Power, 2003). Villkoren har förändrats på det organisatoriska planet i takt med informationsteknikens utveckling. Förr var det problematiskt för organisationer att växa i allt för stor utsträckning. Detta på grund av att de administrativa kostnaderna för organisationen växte i snabbare takt än antalet professionella medarbetare som skulle kompensera för dessa kostnader (Quinn 1996 se Nilsson 2000, sid. 33). Med informationsteknikens utveckling har de administrativa problemen minskat med hjälp av exempelvis automatisering av processer som tidigare krävde mänsklig bearbetning (Davenport, 1993, se Nilsson, 2000, sid. 33). På motsvarande sätt har utvecklingen påverkat revisionsbranschen (AICPA, 1997, se Nilsson, 2000, sid. 39). Enligt Westerdahl (2005) kan den konkurrenssituation som revisionsbyråer idag befinner sig i vara en bidragande faktor till den ökande användningen av datorstödd revisionsmetodik.

Det är idag vanligt förekommande att revisorer använder sig av IT-baserade granskningsprogram för att analysera klientens redovisningssystem och den information systemet framställer (Porter m.fl., 2003, sid. 328). Det är vanligt att revisionsföretagen använder sig av manualer och datorprogram för att ta sig igenom ett revisionsuppdrag. Dessa manualer och program har genom åren utvecklats och blivit allt mer avancerade (Westerdahl, 2005). En bred definition av begreppet datorstödd revisionsmetodik är alla de datorbaserade hjälpmedel som används vid en revision. Det kan således vara allt från ordbehandlingsprogram till avancerade analysverktyg (Braun och Davids, 2003). Programmen används både inom substansgranskning och vid granskning av kontroller.

Porter m.fl., (2003, sid. 328) delar in datorstödet i två falanger bestående av testdata och granskningsmjukvara. Det som kallas testdata går ut på att revisorn testar klientens system genom att införa olika transaktioner för att sedan avgöra om klientens system hanterar transaktionerna på ett tillfredställande sätt. Denna

metod används vanligen när revisorn utvärderar klientens interna kontrollsystem. Den andra indelningen innehållande granskningsmjukvara består av olika typer av mjukvara som revisorn använder för att bearbeta klientens redovisningsinformation. Skillnaden mot testdata är följaktligen att revisorn i det senare fallet inte tillför någon input i klientens datorsystem. Porter m.fl. (2003, sid. 328) delar sedan in granskningsmjukvara i tre undergrupper bestående av icke-gransknings-specifika program, generella granskningsprogram och specialiserade granskningsprogram. Icke gransknings-specifika program är program som revisorn använder men som inte är speciellt anpassade för revision. Generella granskningsprogram är specifikt anpassade för att användas i olika revisionsprocesser. Dessa program är mer analytiska än icke gransknings-specifika program. Den sista av de tre typerna av granskningsmjukvara är specialiserad granskningsmjukvara. Denna är enligt Porter m.fl., (2003, sid. 328) lik de generella granskningsprogrammen men med skillnaden att den är anpassad för någon specifik omständighet, exempelvis för ett särskilt företag.

Braun och Davids (2003) skriver om de fördelar datorn som hjälpmedel har frambringat. De hävdar att datorstödet skapar mer kostnadseffektiv revision då en större mängd transaktioner går att granska på en kortare tid. Även Fischer (1996) hävdar att revisionsbyråernas vinstintresse är en av faktorerna bakom en mer datorstödd revision. För att bibehålla samma lönsamhet som tidigare, krävs nya granskningshjälpmedel för att ha en förmåga att granska en större mängd information som är orsakad av att klienternas verksamhet har ökat i omfattning. Porter m.fl., (2003, sid. 331) diskuterar faran med att revisorerna förlitar sig på datorsystemen i allt för stor utsträckning och försätter sig i en slags falsk trygghet utan eftertanke på vilka bakomliggande motiv det finns till datorsystemets agerande. Westerdahl (2005) skriver att det finns en risk att revisorerna bara ser till förutbestämda steg utan att ifrågasätta de inarbetade rutinerna. Enligt tidigare undersökningar använder de stora revisionsbyråerna idag sig av informationsteknologi under hela granskningsprocessen (Manson m.fl., 1997 se Nilsson, 2000, sid. 42). Utvecklingen går mot att verifikationsgranskningen minskar och revisorn använder sig istället i allt större utsträckning av olika kontrollsystem (Nilsson, 2000).

En fördel med att använda sig av datorstöd i revisionsprocessen är att med hjälp av tekniken samlas ett bredare kunnande genom att programmen utvecklas av specialister. Specialisternas kunskap förmedlas således vidare inom revisionsbolagen genom att anställda sedan använder sig av programmen vid granskning (Bierstaker m.fl., 2001).

Underliggande antaganden i många av programmens processer bygger till någon del på generaliserbarhet. Det krävs således en viss del av subjektiva bedömningar av revisorn för att de ska vara användbara. Kvaliteten på programmens analyser kommer att bli direkt påverkad av den information som matas in i systemet. För mindre företag kan det analyserade resultatet bygga på lösa grunder. Det är även viktigt att ha i åtanke att data som analyseras kan vara specifik för det granskade företaget och bygga på olika uppskattningar, exempelvis redovisningsmetod och uppskattad livslängd. Dessa nackdelar är viktiga att vara medveten om för att den datorstödda revisionsmetodik ska fungera på ett effektivt sätt (Vuchnich, 2008).

3.5 Struktur kontra subjektiva bedömningar i processen

Cushing och Loebbecke (1986) har undersökt i vilket skede av revisionsprocessen olika revisionsbolag med varierande grad av struktur lägger tonvikt vid. Firmor med hög struktur lägger stor vikt på planeringsfasen, ansvarsfördelning för varje revisionsuppdrag, tillförlitlighet till specialister, kvantifiering av revisionsrisk och förflyttning av beslutsfattande från den individuella revisorn till revisionsbyrån. Ostrukturerade firmor visade sig även lägga stor vikt vid planeringsfasen. Fokus lades även vid användningen av interna kontrollenkäter. För övrigt var deras revisionsprocess inte definierad i sitt utförande utan var mer omdömesbaserade. De företagen som föredrog struktur framför professionella bedömningar var mer konkurrensinriktade och fokuserade därför på en kostnadseffektiv revision. Faktorer bakom denna inriktning var en högre reglering av professionen och ökade dokumentationsmöjligheter. Andra drivkrafter var möjligheten att använda datorn som stöd och det faktum att klienterna blev allt mer komplexa. Krafterna bakom en omdömesbaserad revision är enligt Cushing och Loebbecke (1986) den

tendensen att revisorerna tillämpar ett strukturerat material på ett mekaniserat sätt. Tydliga mallar hur revisorn ska agera skapar mindre utrymme för subjektiva bedömningar i situationer där det hade varit användbart. Att arbeta fram en strukturerad process är även kostsamt.

En starkt strukturerad arbetsprocess bestående av datorbaserat revisionsstöd kan ha en förändrande inverkan på riskbedömningsprocessen genom att effektivisera insamlingen och förbättra kvaliteten på revisionsbevisen. Med hjälp av programvara samlas olika revisionsbevis in som sedan blir grunden för revisorns bedömning av revisionsrisken. Datorn som hjälpmedel gör att omfattande analyser kan göras för att samla in olika revisionsbevis. Utgången av riskbedömningsprocessen kommer senare att styra hela revisionens utförande och av den anledningen är en effektiv riskbedömningsprocess grunden till en högkvalitativ revision (Vuchnich, 2008).

Enligt Hemmingsson och Öhléns (2007) observationer över hur fyra revisorer arbetar är struktur klart mer representerad än subjektiva bedömningar om man ser till revisionsprocessen som helhet. En trolig anledning till detta är det framträdande ramverk som styr revisorns arbete. De subjektiva bedömningarna finns dock i bakgrunden för att kunna anpassa revisionen till olika klienter och är enligt dem mest framträdande under planeringsfasen. Övriga faser har en klar dominans av struktur (ibid). Westerdahl (2005) menar att det är främst i revisionsprocessens senare skeden som revisorn använder sig av sitt subjektiva omdöme i form av olika avvägningar. Det är då i ett skede som kan liknas av ett förhandlingsspel mellan revisorn och klienten av vad som ska finnas med i årsredovisningen.

3.6 Föreställningar

Vi har valt att dela in våra föreställningar i fyra avsnitt där de tre första innehåller våra föreställningar om hur revisorn har påverkats av datorstödd revisionsmetodik i revisionsprocessens tre faser. Det fjärde och sista avsnittet innehåller våra

föreställningar om hur revisorns arbete som helhet har påverkats av datorstödd revisionsmetodik.

3.6.1 Planering

Enligt Power (2003) är planeringsfasen en tydligt strukturerad process där struktur dominerar på subjektiva bedömningars bekostnad. Samtidigt hävdar Hemmingsson och Öhlén (2007) att revisorns subjektiva bedömningar är framträdande under planeringsarbetet då de måste anpassa revisionen till olika klienter. I planeringsfasen för revisorn in relevant information i ett datorbaserat frågeformulär. Från dessa frågeformulär kan datorsystemet analysera det aktuella företags affärsprocesser och väsentliga risker (Bierstaker m.fl., 2001). Baserat på det som Porter m.fl. (2003, sid. 328-329) kallar testdata respektive granskningsmjukvara bedömer vi risken för väsentliga saker förbises som störst i det Porter m.fl. benämner som granskningsmjukvara med anledning att revisorn här inte själv tillför någon input i klientens datorsystem. Då revisorn själv tillför det han bedömer som relevant input i datorsystemen använder han sig av sin subjektiva bedömning, varför vi bedömer risken som mindre då.

Föreställning: Datorstödd revisionsmetodik används flitigt i planeringsfasen samtidigt som det finns inslag av subjektiva bedömningar. Vår föreställning är att datorstödd revisionsmetodik har en stark påverkan på de subjektiva bedömningarna i planeringsfasen.

3.6.2 Granskning

Även i granskningsfasen tyder litteraturen på att det finns en övervikt av struktur. Enligt Hemmingsson och Öhléns (2007) observationer om hur fyra revisorer balanserar struktur kontra subjektiva bedömningar finns det i granskningsfasen skillnader mellan de observerade revisorerna. En inriktning på struktur är enligt deras observationer klart dominerande i granskningsfasen. Braun och Davids

(2003) skriver att datorstödd revisionsmetodik effektiviserar granskningen genom att ett större antal transaktioner kan granskas på kortare tid än vid manuell granskning.

Föreställning: Datorstödd revisionsmetodik används flitigt i granskningsfasen och det finns få inslag av subjektiva bedömningar. Vår föreställning är att datorstödd revisionsmetodik har en väldigt stark påverkan på de subjektiva bedömningarna i granskningsfasen.

3.6.3 Rapportering

Enligt Hemmingsson och Öhlén (2007) är struktur dominerande i rapporteringsfasen vilket de grundar på den formella strukturen som revisionsuppdragets rapportering kräver. Westerdahl (2005) skriver att avvägning och omdöme blir mer centrala i slutskedet av revisionsprocessen där situationen av ett förhandlingsspel mellan revisorn och klienten kan ske gällande vad som ska finnas med i årsredovisningen. Enligt FAR (2006, sid. 103) sammanfattar revisorn i sina rapporter iakttagelser och bedömningar för att sedan rapportera dessa vidare. På dessa premisser samt att vi inte funnit så mycket litteratur och artiklar som problematiserar struktur i rapporteringsfasen grundar vi följande föreställning.

Föreställning: Datorstödd revisionsmetodik finns representerad i rapporteringsfasen samtidigt som det i denna fas finns störst möjlighet till subjektiva bedömningar. Vår föreställning är att datorstödd revisionsmetodik har en viss påverkan på de subjektiva bedömningarna i rapporteringsfasen.

3.6.4 Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på revisorns arbete

Enligt Power (2003) är behovet av att skapa legitimitet en faktor till att införa en mer strukturerad arbetsprocess. Westerdahl (2005) beskriver motiven bakom en utstakad arbetsprocess som risken för rättsliga processer. Genom att arbeta efter

en strukturerad process kan revisorn i efterhand lättare stödja sina åtgärder på tidigare fastställda handlingsplaner och därigenom försvara sitt agerande.

Föreställning: Datorstödd revisionsmetodik underlättar för revisorn att legitimera sitt arbete.

För att skapa legitimitet är dokumentationsarbetet centralt. Det är genom den dokumentation som under arbetets gång har utförts som det i efterhand kan säkerställas att de kontrollinsatser som revisionen kräver har genomförts. Upptäcker revisorn någon tveksamhet under granskningsarbetet är det av vikt att dokumentera i det datoriserade revisionsprogrammet för att i efterhand legitimera sitt handlande (Öhman, 2006; Westerdahl, 2005; Power, 2003).

Föreställning: Utvecklingen av datorstödd revisionsmetodik har ökat revisorns dokumentationsarbete

Datorstödd revisionsmetodik har lett till att en stor mängd transaktioner kan granskas på en kortare tid vilket skapar kostnadseffektivitet i revisionen (Braun och Davids, 2003). Samtidigt finns det en risk med att följa en utstakad metodik genom att revisorn får uppfattningen av att det räcker att följa datorprogrammets anvisningar och de steg som programmen innefattar (Westerdahl, 2005). Våra föreställningar om vilken påverkan datorstödd revisionsmetodik har på revisionens kvalitet och kritiskt granskande som revisionen innefattar är något delade.

Föreställningar: Datorstödd revisionsmetodik har effektiviserat revisorns arbete då den har gjort det möjligt att granska en större informationsmängd. Vad gäller utrymmet för subjektiva bedömningar föreställer vi oss att det har minskat till följd av en ökad användning av datorstödd revisionsmetodik.

4 Empirisk Metod

4.1 Litteratursökning

När vi har samlat in information till vårt arbete har vi sökt ur olika elektroniska databaser som vi fått tillgång till via biblioteket på Högskolan i Kristianstads webbsida. Vi har valt att i så stor utsträckning som möjligt använda oss av vetenskapliga artiklar från olika författare för att få en så objektiv bild av området som möjligt. Att använda sig av vetenskapliga artiklar skapar en högre trovärdighet och tillförlitlighet i vår teoretiska referensram. Viss hänsyn till artiklarnas publiceringsdatum har tagits eftersom det är av stor vikt för arbetets aktualitet. Samtidigt har vi valt att ändå använda oss av en del äldre artiklar där vi gjort bedömningen att innehållet fortfarande är av relevans. För att få relevanta träffar har vi använt sökord som audit, auditor, auditprocess, structure, judgement, information technology, computer assisted audit techniques samt en mängd kombinationer och förkortningar av dessa begrepp. Begreppen har även använts på svenska när vi sökt i svenska databaser. Vi har valt att hämta en del information från Revision – en praktisk beskrivning som är en bok utgiven av FAR Förlag. Vi är medvetna om att boken i stor utsträckning är normativ och anger hur det bör eller ska fungera i verkligheten, med avseende på rekommendationer och riktlinjer inom yrket. Detta eftersom boken saknar forskningsunderlag. Vi har valt att använda oss av boken ändå med ovanstående försatser i åtanke samtidigt som vi försöker balansera upp teorin med litteratur och artiklar som är av beskrivande karaktär. Under tidigare kurser har vi kommit i kontakt med litteratur som varit användbar under vårt uppsatsskrivande. Denna kurslitteratur har hjälpt oss att förstå och utveckla uppsatsens problemområde, samtidigt som den har gett oss djupare kunskap som vi har haft användning av vid utformandet av den teoretiska referensramen.

4.2 Datainsamlingsmetod

Syftet med denna uppsats är att beskriva hur revisorer uppfattar att deras subjektiva bedömningar på olika sätt kan påverkas av datorstödd revisionsmetodik. Vår undersökning bygger på fyra revisorers uppfattning av en situation och vi har inte för avsikt att göra några generaliseringar utan endast att urskilja mönster och variationer.

Generering, bearbetning och analys av den information som samlas in för forskningsändamål kan betecknas som kvantitativ eller kvalitativ. Den kvantitativt inriktade forskningen fokuserar på mätbarhet vid datainsamling och analysarbete till skillnad från den kvalitativa inriktningen som har ett mer tolkande tillvägagångssätt. De båda inriktningarna är ofta förenliga med varandra i praktiskt forskningsarbete. En kvalitativt inriktad forskning kan således innehålla inslag av kvantitet (Patel och Davidsson, 2003, sid. 14). Vi har valt att genomföra en kvalitativ studie för att få en djupare bild av den datorstödda revisionsmetodikens påverkan. Vårt problem handlar i stor utsträckning om att tolka hur revisorerna uppfattar att datorn som hjälpmedel har förändrat deras sätt att arbeta. När det handlar om att tolka och förstå hur människor upplever olika fenomen och situationer lämpar det sig bäst med en kvalitativt inriktad forskningsstrategi som bygger på verbala analyser (Patel och Davidsson, 2003, sid. 14). Åsikter och uppfattningar är svåra att kvantifiera vilket gör att en kvalitativ datainsamlingsmetod lämpar sig bäst för vår undersökning.

För att få sina frågeställningar besvarade finns det olika sätt att samla in information. Det finns två huvudsakliga indelningar i informationsinsamlingsprocessen bestående av primärkällor och sekundärkällor. Primärkällor kategoriseras av sin närhet till informationslämnaren och kan vara exempelvis förstahandsrapporteringar och ögonvittnesskildringar (Patel och Davidsson, 2003, sid. 65). Information som samlas in från primära källor har fördelen att den kan anpassas efter studiens syfte (Saunders, m.fl. 2007, sid. 246). Källor som inte är primärkällor benämns som sekundärkällor och beskrivs som information som tidigare blivit insamlad i något annat syfte (Patel och Davidsson, 2003, sid. 65; Saunders, m.fl. 2007, sid. 246).

Vi använder oss i vår uppsats av primärdata för att bygga upp vårt empiriska material. Insamlandet av primärdata har skett genom halvstrukturerade intervjuer av revisorer. Det empiriska materialet ligger till grund för vår analys och av denna anledning är primärdata en fundamental del av arbetet.

4.3 Dataanalys

En kvalitativ undersökning genomförs för att få djupare kunskap än den fragmentiserade kunskapen som en kvantitativ undersökning ofta medför (Patel och Davidson, 2003, sid. 118). Det finns enligt Lantz (2007, sid. 97) alltid en relation till det sammanhang varifrån kvantitativ data är insamlat. Även subjektivitet har en framträdande roll i den kvalitativa datainsamlingsprocessen. Detta medför att det på förhand inte finns några givna modeller eller metoder som beskriver hur kvalitativ databearbetning ska fortskrida. Enligt Patel och Davidson (2003, sid. 118) är det vanligt att forskare använder egna varianter och tolkningar vid bearbetning av kvalitativt material. Vi har valt att spela in våra intervjuer med hjälp av en bandspelare, för att sedan omvandla det inspelade materialet till text. Denna text har vi bearbetat gemensamt och försökt att identifiera likheter och olikheter mellan respondenterna. Vi har även löpande under intervjuerna reflekterat över de erhållna svaren, vilket kan ses som en form av analys. Vår analys bygger på den tolkning vi har gjort av de svar vi samlat in från våra respondenter, subjektiviteten har således en roll.

4.4 Urval

Vid en kvalitativ undersökning är det vanligtvis mindre intressant att i statistisk mening ha ett urval som representerar en hel population. Det är eftertraktat att vid kvalitativa intervjuer få en så stor variation i sitt urval istället för likartade intervjupersoner. Det bör dock finnas en viss grad av homogenitet som kan betraktas som urvalets ramverk (Trost, 2005, sid. 117). Vi har i vårt urval valt att ha revisorer som ramverk där ett krav är att intervjupersonen har arbetat med

datorstödd revisionsmetodik i den utsträckningen att han eller hon har en uppfattning om dess utveckling. Inom detta ramverk har vi valt att använda oss av ett bekvämlighetsurval vilket innebär att man tar vad man råkar finna (Trost, 2005, sid. 120). Vi har kommit i kontakt med våra respondenter genom kontaktpersoner på revisionsbyråer av varierande storlek samt en kontaktperson från revisorernas veteranförening FAR FAR. Vi är medvetna om att vi till viss mån använder oss av självselektion som kan påverka vår empiriska insamling i olika hänseenden genom att det kan knyta en viss typ av intervjuobjekt till vår undersökning. Detta eftersom intervjuobjekten har en möjlighet att välja om de vill delta i undersökningen eller inte.

Eftersom urval vid kvalitativa intervjuer inte representerar någon hel population i statistisk mening är det därför inte meningsfullt att göra några generaliseringar. Vi har valt att genomföra intervjun med totalt fyra revisorer, samtliga verksamma i några av de fem största revisionsbolagen. En revisor i vår undersökning kan inte på något sätt likställas med en typisk revisor utan det är endast den deltagande revisorns uppfattning och åsikt om situationen som presenteras. Det är istället intressant att urskilja mönster och variationer i det empiriska materialet (Trost, 2005, sid. 120-121).

Frågorna i vår undersökning kan uppfattas som känsliga och därför var vår tanke från början att vända oss till nyligen pensionerade revisorer som kunde ge en mer objektiv och nyanserad bild. Det visade sig under arbetets gång att det var svårt att få tag i pensionerade revisorer som hade erfarenhet av datorstödd revisionsmetodik. Vi valde då att vidga oss till ett urval bestående av revisorer med erfarenheter från att ha arbetat med datorstödd revisionsmetodik. Vid kontakt med dessa intervjupersoner använde vi oss primärt av e-post efterföljt av ett telefonsamtal. En hel del personer föll bort vid e-postkontakten och vi antar att detta till stor del beror på tidsbrist då många revisorer uppgav att de hade en hög arbetsbelastning för tillfället.

4.5 Intervjuer

4.5.1 Intervjuform

Vid val av intervjuform brukar man skilja mellan olika grader av standardisering och strukturering. Graden av standardisering bestäms av vilken utsträckning frågorna och situationen är densamma för alla intervjuobjekt. Kvantitativa studier är i stor utsträckning baserade på standardiserade metoder för datainsamling. Vid låg grad av standardisering anpassas intervjun till intervjuobjektet och det finns möjlighet att variera intervjuerna. Begreppet strukturering kan kopplas till detaljrikedomen i frågorna (Trost, 2005, sid. 19-21). En intervju med låg grad av struktur kan bestå av en öppen fråga där intervjuobjektet kan svara fritt. Vi har valt att använda oss av den halvstrukturerade modellen för intervjuer som är ett mellanting mellan den strukturerade och den öppna intervjun. Vi valde den semistrukturerade intervjun eftersom vi ville att tyngdpunkten skulle ligga på hur intervjuobjekten upplever situationen, samtidigt som vi ville ha möjligheten att bestämma intervjuens kontext i viss utsträckning, då främst genom att ställa följdfrågor (Lantz, 2007, sid. 33).

Patel och Davidsson (2003, sid. 102) lyfter fram begreppet intervjuareffekt som en negativ påverkan på reliabiliteten. Med intervjuareffekten menas den påverkan intervjuaren har på respondenten, vilket kan leda till vinklade svar då respondenten förstår vad de förväntas svara. Vi är medvetna om denna problematik och vi har lagt vikt vid att undvika ledande frågor för att reducera eventuell intervjuareffekt.

Kvalitativa intervjuer är tidskrävande, vilket bidrar till att man vid kortare projekt endast hinner med ett fåtal intervjuer (Bell, 2005, sid. 158) Vi har därför valt att i vårt arbete göra fyra intervjuer, då fler intervjuer hade tagit för mycket tid i anspråk. Eftersom intervjuer bygger på frågor är forskaren styrd av intervjupersonernas vilja att svara på frågorna. Det är därför viktigt att motivera intervjupersonerna på bästa möjliga vis. För att öka motivationen hos intervjupersonerna är det därför viktigt att det berättas vad deras uttalande kommer att användas till och huruvida det är konfidentiellt eller inte.

Konfidentialitet i detta sammanhang innebär att intervjupersonerna inte ska kunna identifieras (Patel och Davidson, 2003, sid. 69-70; Bell, 2005, sid. 57). Vi har valt att intervjupersonerna i våra intervjuer ska vara konfidentiella och har därför benämnt dessa med revisor A-D. Vid kvalitativa intervjuer är dokumentationen av vad som sägs viktig för det fortsatta arbetet. Det kan dock vara svårt att uppträda som en intresserad lyssnare samtidigt som man ska föra anteckningar. Många metodböcker föreslår därför att forskaren direkt efter intervjun gör sina anteckningar. Nackdelen med detta är att en del av informationen då går förlorad. En lösning på detta dilemma är att använda sig av en bandspelare under intervjun. Fördelen med att använda en bandspelare är att forskaren upprepade gånger kan gå tillbaka och lyssna på tonfall och ordval hos intervjupersonen. En annan fördel är att full fokusering kan läggas på frågorna och svaren då man slipper anteckna (Ryen, 2004, sid. 56; Trost 2005 sid. 53-54). Vi har på grund av dessa två fördelar valt att använda oss av bandspelare vid våra intervjuer. Vi är medvetna om att det är tidskrävande att spola banden fram och tillbaka vid bearbetning av materialet och att bandspelaren kan ha en hämmande effekt på ärliga svar (Trost, 2005, sid. 54; Bell 2005, sid. 165). Vi anser dock att fördelarna med bandspelaren överväger den tidskrävande bearbetningen. Vad gäller hämningen på ärliga svar anser vi att detta utgör en liten risk då intervjupersonernas uttalande är konfidentiella. I tre av fyra intervjuer har vi intervjuat revisorn på dennes arbetsplats. I ett av fallen genomförde vi intervjun via telefon då det i fallet inte fanns möjlighet för oss att ta oss till revisorns arbetsplats. Vi hade för avsikt att genomföra intervjun på revisorns kontor men omständigheterna blev sådana att det inte var möjligt. Telefonintervjun genomfördes genom att vi på förhand skickade vår intervjuguide till respondenten för att sedan spela in intervjun under samtalets gång.

4.5.2 *Intervjuguide*

En intervjuguide består av intervjuns frågor uppställda i den ordning som de sedan ska ställas under intervjun (Lantz, 2007, sid. 56). Vår intervjuguide (se bilaga 1)

är uppdelad i olika frågeområden för att den ska bli mer följsam och lättförståelig. Intervjuguiden är utformad med frågor som belyser olika teoretiska aspekter som vi har tagit upp i den teoretiska referensramen.

Frågorna 1 till 4 ställdes för att få en förståelse av vad revisorn anser att revisionen har för syfte samt hur datorstödd revisionsmetodik har utvecklats och förändrats.

Fråga 5 ställdes för att avgöra om revisorn hade samma uppfattning av revisionsprocessens olika steg som oss.

Fråga 6 till 8 har datorstödd revisionsmetodik i de olika faserna som utgångspunkt där tyngdpunkten läggs på de olika bedömningar som faserna innehåller. Vi är även intresserade av huruvida datorstödd revisionsmetodik har förändrat något i de olika faserna och hur denna förändring i så fall har sett ut.

Fråga 9 till 13 ställdes för att avgöra om och hur datorstödd revisionsmetodik har påverkat revisorns arbete. De fyra första frågorna i avsnittet belyser olika påverkansområden som vi funnit belägg för i den teori vi har bearbetat. Fråga 13 är en bred fråga som vi ställde för att fånga upp impulser som vi eventuellt hade missat med tidigare frågor.

4.5.3 Pilotstudie

Innan vi påbörjade våra intervjuer valde vi att göra en pilotstudie där vi kontaktade två revisorer för att få hjälp med utformningen av vår intervjuguide. Detta gjorde vi för att eventuella brister och otydligheter med vår intervjuguide skulle uppdagas innan vi genomförde de verkliga intervjuerna. De två revisorerna som ingick i vår pilotstudie bestod av en godkänd och en auktoriserad revisor som arbetar på två mindre revisionsbyråer. De hade synpunkter på de två inledande frågorna och ansåg att de kunde vara för filosofiska men att den problematiken går att frångå genom samtal med intervjuobjektet. Vidare menade de att vår intervjuguide kan vara svår att genomföra för en revisor utan flerårig erfarenhet av datorstödd revisionsmetodik. Genom att testa våra frågor innan skapade vi bättre

förutsättningar för att senare i undersökningen få fram ett bra empiriskt material (Bell, 2005, sid. 118).

5 Empiri och analys

5.1 Datorstödd revisionsmetodik

5.1.1 Revisionens syfte

Enligt Moberg (2006, sid. 34) är revisionens syfte att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som ett bolag offentliggör. Dunn (1996) pekar på behovet hos intressenter att få någon form av försäkran på att informationen de baserar sina beslut på är trovärdig. Den datorstödda revisionsmetodiken används som hjälpmedel för att skapa trovärdighet och kvalitetssäkring. Detta gör revisorn i syfte att effektivisera revisionen (Braun och Davids, 2003). Ovanstående synsätt sammanfaller väl med revisor B:s bild av vad revisionens syfte är. Enligt revisor B är syftet att säkerställa finansiell information mot bolagets intressenter. Revisor B menar vidare att revisorn är en neutral oberoende garant för inblandade parter, det vill säga ägare, leverantörer, kunder, banker, kreditgivare och stat. Säkerställandet av informationen är viktig då bland annat leverantörer vill ha en säkerhet vid leveranser för att våga leverera och kunder vill ha en säkerhet för att våga köpa varan eller tjänsten. Vid frågan om vad revisionens syfte är, skiljer sig svaren åt mellan de fyra respondenterna. Revisor A hänvisar till RS200 och framhåller att syftet är att skriva under revisionsberättelsen, vare sig detta görs med papper och penna eller med hjälp av datorn så är det syftet. Den datorstödda revisionsmetodiken är ett hjälpmedel. Enligt revisor C är ett av syftena med revisionen att avge en revisionsberättelse enligt gällande revisionsstandard. I detta hänseende är revisor A och C eniga. Dock menar revisor C att ett mer övergripande syfte med revisionen är den funktion revisionen fyller i samhället som oberoende part. Revisor C lägger inte fokus på specifika regelverk i den utsträckning som revisor A gör. Revisor D framhåller liksom revisor C att

revisionens syfte i grunden är att vi ska ha ett fungerande samhälle där utveckling av god företagsamhet främjas. Vidare anser revisor D att revisorn ska fungera som en sammanfogande länk mellan bolaget och dess intressenter. Revisorn ska vara en oberoende part i detta samhälle. De svar vi fick av revisor A på frågan om revisionens syfte tyder på att denne revisor är mer regelriktad i sin syn på revisionen. Revisor A hänvisade till regelverk för att styrka sina påståenden och använde sig av en mer metodisk retorik i sina svar på frågorna än vad övriga respondenter gjorde.

Vid frågan om huruvida syftet har ändrats något till följd av den datorstödda revisionsmetodik, är de fyra respondenterna eniga om att syftet inte har förändrats. Revisor A hänvisar till gällande regelverk och att de måste efterlevas oberoende av datorstöd. Både revisor B och C lägger tyngdpunkten på att möjliga vägar till att uppnå syftet kan ha förändrats, men ej syftet i sig.

5.1.2 Datorstödd revisionsmetodiks utveckling

Vad gäller den datorstödda revisionsmetodikens utveckling är våra fyra respondenter eniga om att den har genomgått en stor förändring. Revisor A menar att den datorstödda revisionsmetodik har förändrats oerhört mycket, till det bättre. Revisionsprogrammen har funnits i många år men dessa har med tiden blivit bättre anpassade till revisionsstandarden. Det har också skett en utveckling att i kombination med revisionsstandarden använda transaktionsanalyser genom transaktionsanalysprogram.

Revisor B beskriver en utveckling från då revisorerna på kontoret delade på en dator till att de idag ha varsin bärbar dator. I takt med att löner och arvoden har ökat blir revisionsbranschen tvungen att göra en effektivisering likt den som sker i hela samhället. Detta är en av anledningarna till användningen av dessa hjälpmedel. En annan anledning till effektiviseringen är konkurrensituationen mellan revisionsbolagen. Detta eftersom det finns regelverk som ska följas oavsett val av metodik. Datorstödd revisionsmetodik är en metodik och ersätter därmed inte revisionsstandarden som måste utföras vid revisionen. Revisor B anser att det

är mest positiva effekter med datorstödd revisionsmetodik, men menar att kraven på revisorn samtidigt har ökat. Revisorer har en större förståelse av företagen idag än vad man hade tidigare. Idag ser revisorn mer till helheten än tidigare då denne hade bättre kontroll på detaljer. Denne menar att det har skett förändringar inom branschen, går man 20 år tillbaka i tiden var det många som arbetade som revisorer hela sitt yrkesverksamma liv, medan det idag är vanligare med karriärbyten. Revisor B menar att detta i sin tur kan ha lett till att individuella revisorer inte har samma detaljkunskap som förr, då revisorn kunde leva med ett uppdrag i 20-25 år.

Revisor C framhåller att i takt med att kundernas verksamhet blir alltmer beroende av datorer och datorsystem, blir revisorerna tvungna att förhålla sig till deras styrning. När kunderna hade manuella system och manuella kontroller behövde inte revisorerna bekymra sig om IT-miljöer och IT-säkerhet. Eftersom nivån av säkerhet på dessa saker påverkar den grad i vilken revisorn kan förlita sig på den finansiella information som kommer fram, behöver revisorerna också använda sig av IT-kunskaper i sin granskning. Enligt revisor C har användandet av den datorstödda revisionsmetodiken förändrats oerhört mycket och menar att datorstödd revisionsmetodik knappt fanns för 20 år sedan. När revisor C blickar tillbaka i karriären har denne svårt att peka på vad datorn då användes till eftersom de varken använde e-post eller IT-program till dokumentation av granskningen, eftersom dokumentationen fortfarande bestod av pärmar och handskrivna papper. Enligt Davenport (1993, se Nilsson, 2000, sid. 33) har med informationsteknikens utveckling de administrativa problemen minskat med hjälp av exempelvis automatisering av processer som tidigare krävde mänsklig bearbetning. På motsvarande sätt har utvecklingen påverkat revisionsbranschen (AICPA, 1997, se Nilsson, 2000, sid. 39).

Revisor D tar upp skandaler som exempelvis Arthur Andersons fall och hur det påverkade revisionsbranschens trovärdighet. För att återvinna trovärdigheten inom revisionsbranschen följde ett tydligare regelverk, exempelvis Sarbanes Oxley Act i USA, som sedan spred sig runt om i världen. I Sverige infördes en förtroendekommission som är en svensk anpassning till SOX. Datorstödd revisionsmetodik underlättar enligt revisor D anpassning till dessa regelverk.

Vidare menar revisor D att det är under den senare delen av en tjugooårsperiod som det en skett större förändring av datorstödet.

5.2 Datorstödd revisionsmetodik påverkan på revisionsprocessen

5.2.1 Planering

Enligt Power (2003) finns det i planeringsfasen en övervikt av struktur på bekostnad av subjektiva bedömningar. I planeringsfasen för revisorn in relevant information i ett datorbaserat frågeformulär. Från dessa frågeformulär kan datorsystemet analysera det aktuella företagens affärsprocesser, väsentliga risker och mer därtill (Bierstaker m.fl. 2001). Baserat på det som Porter m.fl. (2003) kallar testdata respektive granskningsmjukvara bedömer vi risken för att väsentliga saker förbises som störst i det Porter m.fl. benämner som granskningsmjukvara med anledning att revisorn här inte själv tillför någon input i klientens datorsystem. Då revisorn själv tillför det han bedömer som relevant input i datorsystemen använder han sig av sin subjektiva bedömning, varför vi bedömer risken som mindre i de fallen. Vi har en föreställning att datorstödd revisionsmetodik har en stark påverkan på de subjektiva bedömningarna i planeringsfasen.

Revisor A anser att den datorstödda revisionsmetodiken är ett hjälpmedel som bidrar till att planeringsfasen blivit mindre tidskrävande. Vidare anser revisor A att revisionsstandarden ställer specifika krav vad gäller planering och att de kraven inte har ändrats på grund av datorstödet, det bidrar bara till att genomförandet går något fortare. Programmen är ett stöd vid riskbedömning, men det är revisorn som står för tankeverksamheten menar revisor A. Programmen hjälper till att fånga upp och strukturerar upp vilka poster som är väsentliga, vilket gör att arbetet blir effektivare.

Revisor B anser att planeringsfasen har påverkats av datorstödd revisionsmetodik genom att den har blivit mer standardiserad. Datorstödet har också utvecklats de sista åren med tanke på allt som hänt i USA, exempelvis Arthur Andersons fall.

Enligt revisor B borde datorstödet inte ha påverkat bedömningarna, men utesluter inte att viss påverkan skett. Datorstödet fungerar som ett slags checklista där revisorn undersöker om det finns några risker. Skulle det finnas risker måste revisorn gå vidare och fånga upp dessa. Detta är en förändring i fokus jämfört med tidigare. Revisor B anser att det har tillkommit steg i planeringsfasen men är inte säker på om dessa tillkommit på grund av den datorstödda revisionsmetodik.

Revisor C anser att revisorer har blivit duktigare på att strukturera sin planering på grund av att deras egna verktyg för dokumentation har blivit bättre. Möjligheten till att använda olika hjälpmedel för transaktionsanalys påverkar planeringsfasen genom att revisorn kan planera för att göra transaktionsintensiva granskningar, vilket inte tidigare var möjligt.

Revisor D poängterar den ökade tillgången av teknisk bevisning som görs möjlig av datorstödd revisionsmetodik. Detta underlättar bland annat vid riskbedömningen eftersom verifierbarheten blivit högre. Enligt denne är det mycket lättare för nya personer att kunna se historisk information på grund av det datorstödd revisorer idag använder. Revisor D menar att subjektiviteten finns representerad i planeringsfasen och att subjektiva bedömningar görs, de behövs då det är en form av inneboende känsla hos revisorn när denne tycker att granskningen av det aktuella bolaget är tillräckligt och tillfredsställande.

De svar vi har fått av de fyra respondenterna kring datorstödd revisionsmetodik i planeringsfasen tyder på att de är positivt inställda till datorstödet påverkan. Vidare är de eniga om att datorstödet ska betraktas som ett hjälpmedel i arbetet under planeringsfasen men att det inte kan ersätta revisorns yrkeskunnande. De fyra respondenterna är överens om att de subjektiva bedömningarna är ofrånkomliga i denna fas. Ingen av de fyra tillfrågade revisorerna framhåller några negativa effekter av datorstödd revisionsmetodik i planeringsfasen. Det är istället positiva aspekter som lyfts fram. Revisor D poängterar att riskbedömningen har underlättats på grund av en högre verifierbarhet, det finns tillgång till en större mängd teknisk bevisning. Vi hade tidigare en bild av att planeringsfasen skulle innehålla en högre andel struktur på bekostnad av subjektiva bedömningar än vad

respondenternas svar tyder på. Revisor A och B säger att de i planeringsfasen har användning av datorstödet då det strukturerar upp fasen i logiska steg som är anpassade till revisionsstandarden, vilket ger indikationer på en strukturerad arbetsmetod. Samtidigt framhålls att det är revisorn som måste göra de slutgiltiga avvägandena. Som exempel tar revisor A upp datorstödet vid väsentlighetsbedömning där denne subjektivt sätter gränsbelopp på de transaktioner som denne bedömer som väsentliga i det aktuella bolaget, vilket framhåller vikten av subjektiva bedömningar. Både revisor C och D beskriver den hjälp de har av datorstödd revisionsmetodik dels i form av en ökad strukturering i planeringen med hjälp av de verktyg man nu har tillgång till samt den större tillgång till teknisk bevisning som ett resultat av datorstödet. På frågan gällande huruvida det ha tillkommit eller försvunnit några steg i planeringsfasen på grund av datorstödd revisionsmetodik svarar de fyra revisorerna nej. De framhåller att steg i planeringsfasen kan ha ändrats över tiden men att datorstödd revisionsmetodik inte är den bidragande orsaken. Vår studie av fyra revisorer tyder på att den datorstödda revisionsmetodiken har en stark påverkan på planeringsfasen genom att materialet bakom de subjektiva bedömningarna blir mer heltäckande och tillförlitliga. De revisorer som vi har intervjuat betonar att de subjektiva bedömningarna är nödvändiga i planeringsfasen och att de genomgående finns representerade i hela fasen.

5.2.2 Granskning

Även i granskningsfasen tyder litteraturen på att det finns en övervikt av struktur. Enligt Hemmingsson och Öhléns (2007) observationer är struktur klart dominerande i granskningsfasen. Braun och Davids (2003) skriver att datorstödd revisionsmetodik ger en högre effektivitet i granskningsfasen genom att en större mängd transaktioner kan granskas under kort tid än tidigare. Vi föreställer oss att datorstödd revisionsmetodik har stor påverkan på de subjektiva bedömningarna i granskningsfasen. Enligt Hemmingsson och Öhléns (2007) observationer om hur fyra revisorer balanserar struktur kontra subjektiva bedömningar finns det i

granskningsfasen skillnader mellan de observerade revisorerna. Braun och Davids (2003) skriver att datorstödd revisionsmetodik effektiviserar granskningen genom att ett större antal transaktioner kan granskas på kortare tid än vid manuell granskning.

Enligt revisor A är det främst den hjälp revisorn får vid strukturering och genomförande av transaktionsanalyser som karakteriserar datorstödet i granskningsfasen. Datorstödet fungerar som ett batteri med ett antal granskningsåtgärder. Revisor A förklarar vidare att denne sedan med hjälp av subjektiva bedömningar väljer ut lämpliga granskningsåtgärder.

Utvecklingen i granskningsfasen består enligt revisor B främst i att man har gått från all form av pappershantering för att istället ha informationen i databaser. Revisionens lägsta nivå har enligt revisor B höjts då datorstödd revisionsmetodik har medfört en ökad möjlighet till fördelning av vissa arbetsmoment till assistenter för att låta mer kvalificerade revisorer utföra de mer bedömningsintensiva arbetsuppgifterna.

Revisor C anser att granskningsfasen har påverkats främst genom den utveckling av de verktyg revisorn kan använda sig av vid införskaffning av revisionsbevis. Idag söker inte revisorn manuellt efter verifikationer i pärmar utan all information finns registrerad i en databas. Det är idag vanligt att revisorn för in klientens huvudbok i sin dator vilket effektiviserar sökandet efter enskilda poster.

Revisor D liksom revisor C lägger fokus på de verktyg för analys som används i granskningsfasen. Revisor D hävdar att de även jobbar med de här verktygen vid granskning av fullständighet och fakturering. Enligt revisor D är det vanligt förekommande att i granskningsfasen använda olika former av analysverktyg för att identifiera enskilda poster bland en stor mängd data och posternas relevans undersöks sedan av revisorn.

Revisor A anser inte att de subjektiva bedömningarna har blivit färre i takt med utvecklande av datorstödd revisionsmetodik, däremot har det medfört effektivare och bättre underlag att grunda bedömningar på.

Revisor B anser inte att själva utrymmet för subjektiva bedömningar har förändrats i granskningsfasen men att de på grund av viss standardisering ändå kan ha blivit färre. Revisor B hävdar att det både har tillkommit och försvunnit steg i granskningsfasen. Eftersom tekniken har medfört att en större mängd information blir lätt att tillgå finns det en risk för viss överarbetning av en mindre klients redovisningsinformation. Detta är en problematik som även Francis (1994) har uppmärksammat. Detta kan tolkas som att de subjektiva bedömningarna de facto blivit fler på mindre bolag på grund av datorstödet men att behovet i egentlig mening inte är så stort. Ur denna aspekt är en tänkbar konsekvens av datorstödet en förlust av effektivitet.

Revisor C menar att det är svårt att avgöra om utrymmet för subjektiva bedömningar har förändrats. Denne hävdar att det alltid förekommer subjektiva bedömningar i viss mån samt att det sällan finns absoluta sanningar. En tänkbar förklaring till en minskad subjektivitet kan vara en ökad objektivitet till följd av att stora datamängder är mer lättillgängliga och lättare att kontrollera. Revisor C anser inte att det tillkommit eller försvunnit några steg i granskningsfasen eftersom det är samma risker som ska hanteras.

Revisor D menar att det både har tillkommit och försvunnit steg i granskningsfasen men anser inte att det beror på den datorstödda revisionsmetodik. Granskningen har anpassats efter bolagen, deras struktur och utveckling.

De svar vi har erhållit ger intryck av att den datorstödda revisionsmetodiken spelar en betydande roll i granskningsfasen. Revisor A tar upp den hjälp som fås vid transaktionsanalyser och vid strukturering. Datorstödet har enligt revisor C bland annat medfört att stora datamängder är mer lättillgängliga och lättare att kontrollera. Revisor D belyser den hjälp som fås vid granskning av bland annat fullständighet och fakturering samt jämförelse av lagerbok och huvudbok och hur datorstödet används som hjälpmedel i detta. I granskningsfasen upplever vi det som att det bland respondenterna finns en viss fokus på de verktyg som underlättar framtagning av enskilda poster ur en stor mängd data. Det intryck vi får av respondenternas svar angående datorstödet påverkan på fasen ligger delvis

i linje med vår föreställning om att datorstödd revisionsmetodik används flitigt i granskningsfasen. Anledningen till att det endast delvis stämmer överens med vår föreställning beror på den påverkan de subjektiva bedömningarna trots allt förefaller ha enligt våra respondenters svar. Revisor C påstår att det alltid görs subjektiva bedömningar i någon form eftersom revisorn drar slutsatser av sina observationer. Revisor A anser inte att något datorstöd kan ersätta revisorns subjektiva bedömningar. Vår föreställning om att det skulle finnas få inslag av subjektiva bedömningar i granskningsfasen finner vi inget stöd för bland våra respondenter. Våra respondenter hävdar att subjektiviteten är ofrånkomlig. Däremot har revisorerna B, C och D sagt att de inte utesluter att de subjektiva bedömningarna har blivit färre i granskningsfasen, dock vill de inte hänföra det till den datorstödda revisionsmetodiken. Revisor A menar att de subjektiva bedömningarna inte har blivit färre. Även i denna fas är det ingen av de tillfrågade revisorerna som framhåller att den datorstödda revisionsmetodiken har medfört några negativa effekter på de subjektiva bedömningarna. Det finns bland respondenterna en viss öppenhet för att de subjektiva bedömningarna kan ha förändrats men lyfter inte fram några negativa effekter utan vill istället göra gällande att det blivit säkrare underlag som ligger till grund för beslut.

5.2.3 Rapportering

Enligt Westerdahl (2005) läggs stor vikt vid avvägning och omdöme i slutskedet av revisionsprocessen. Vi föreställer oss att datorstödd revisionsmetodik har en viss påverkan på subjektiva bedömningar i rapporteringsfasen men att påverkan i denna fas är av mindre betydelse än i övriga faser.

Revisor A anser att rapporteringsfasen är den fas som har påverkats minst av datorstödd revisionsmetodik. Datorstödet har underlättat rapporteringen i den mån att den samlar upp tidigare noteringar som lätt går att finna med en enkel knapptryckning. Datorn är ett effektivt stöd vid rapporteringsarbetet men poängterar att det i slutändan är revisorns subjektiva bedömningar som avgör rapportens innehåll.

Revisor B menar att datorstödd revisionsmetodik har påverkat rapporteringsfasen i det avseendet att fasen har genomgått en utveckling. Utvecklingen har gått från manuell hantering på papper till att idag hantera det mesta digitalt.

Revisor C anser inte att rapporteringsfasen har påverkats särskilt mycket av datorstödd revisionsmetodik annat än rent utseendemässiga skillnader. Vidare menar revisor C att det inte har tillkommit eller försvunnit några steg i rapporteringsfasen.

Revisor D anser inte att rapporteringsfasen har påverkats i någon större utsträckning av datorstödd revisionsmetodik. Revisor D anser att rapporteringsfasen möjligtvis har förändrats i den mån att det har blivit smidigare att skriva rapporten. Denne hävdar att det alltid finns utrymme för subjektiva bedömningar i rapporteringsfasen. Det förs ofta en dialog mellan klienten och revisorn angående vad som ska lyftas fram i rapporten. Respondenten poängterar att det inte är en förhandling utan ett sätt att skapa förståelse och eventuellt säkerställa en delad uppfattning.

De tillfrågade respondenterna är eniga om att datorstödet har en förhållandevis liten påverkan på rapporteringsfasen. Revisor B menar att datorstödet har påverkat fasen i den mån att man har gått från ett manuellt till ett mer datoriserat arbetssätt. Revisor C och D lägger fokus på de utseendemässiga förändringarna som ett resultat. Vår föreställning om att det i rapporteringsfasen finns störst möjlighet till subjektiva bedömningar finner inget stöd bland respondenternas svar. Både revisor A och revisor D menar att det alltid finns utrymme för subjektiva bedömningar i rapporteringsfasen och att det är de revisorns avvägningar som bestämmer vad som ska ingå i rapporten. Dock uttalas det inte av någon av respondenterna att det är i denna fas som möjligheten för subjektiva bedömningar är störst. Vi finner inte heller något direkt stöd för vår föreställning om att datorstödet skulle ha en viss påverkan på de subjektiva bedömningarna i rapporteringsfasen. Det mindre frekventa användandet av datorstödd revisionsmetodik i denna fas kan vara en faktor till den låga graden av påverkan på de subjektiva bedömningarna.

5.3 Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på revisorns arbete

5.3.1 Legitimitet och dokumentation

Power (2003) beskriver incitamenten bakom en strukturerad revisionsprocess som legitimitet och kontroll. Westerdahl (2005) är inne på samma spår och påtalar att risken för eventuella rättsliga efterspel är en drivkraft bakom en förutbestämd arbetsprocess. För att i efterhand kunna legitimera sitt arbete krävs det någon form av dokumentation över hur arbetet har framskridit. I takt med att datorstödd revisionsmetodik har införts och utvecklats blir även dokumentationsmiljön datoriserad. Vi har på dessa premisser föreställningen att datorstödd revisionsmetodik underlättar för revisorn att legitimera sitt arbete då den hjälper till att skapa en strukturerad gång i revisionsarbetet. Vi föreställer oss även att revisorns dokumentationsarbete har ökat i takt med den datorstödda revisionsmetodikens utveckling.

Revisor A påtalar att datorstödd revisionsmetodik har medfört en ökad trygghet i arbetet genom att beslutsunderlag fås fram på ett effektivt sätt utan samma risk för fel som vid mänsklig bearbetning. Denne menar vidare att bättre revisionsbevis på ett snabbare sätt gör att revisorn kan känna sig säkrare på att ha fattat rätt beslut vilket i sin tur påverkar revisorns legitimitet positivt. Även revisor B anser att datorstödd revisionsmetodik har påverkat dennes legitimitet positivt men talar samtidigt om ett befintligt förväntningsgap mellan klienten och revisorn där en del klienter tror att datorn sköter hela revisionen. Revisor B poängterar att datorn är ett hjälpmedel som idag används för att uppnå revisionens allt högre krav. Revisor C anser däremot inte att datorstödd revisionsmetodik har påverkat legitimiteten i dennes arbete nämnvärt. Detta eftersom denne menar att revisorer alltid har haft ett metodiskt sätt att dokumentera sitt arbete på. Idag finns dokumentationen i datorer jämfört med förr då allting sattes in i pärmar. Enligt respondenten blir det svårare att i efterhand gå in och fixa till fel i datorn än i pärmar eftersom ändringar i datorer registreras digitalt. Revisor D anser att spårbarheten är en betydelsefull

faktor till att utföra dokumentationsarbetet i en datoriserad miljö. Genom att i efterhand kontrollera i databasen vad som är utfört och av vem, kan arbetsmoment verifieras. På så vis kan det eventuellt öka säkerheten, att det som står där verkligen är det som revisorn har gjort. Det blir svårare att i efterhand rätta till eventuella oegentligheter i arbetet då alla tillägg och ändringar blir digitalt spårbara.

De i undersökningen deltagande respondenterna är positivt inställda till datorstödd revisionsmetodik som hjälpmedel vid dokumentationsarbetet. Revisor A och C fokuserar på de praktiska fördelar som datorstödd revisionsmetodik frambringar i form av att slippa söka manuellt i pärmar. Revisor C framhäver även att datoriserad dokumentation underlättar för ledare i olika positioner att sätta sig in i och följa underordnades arbete. Revisor B understryker hur datorstödd revisionsmetodik hjälper till att dokumentera att gällande regelverk efterföljs. Revisor D anser att dokumentationsarbetet har blivit mer metodiskt och säkrare på grund av datorstödd revisionsmetodik. Klienten och revisionsbyrån sköter sin korrespondens via ett webbgränssnitt där de kan ta del av varandras information. I systemet finns fasta tidslinjer när informationen ska finnas tillgänglig för klienten samt en inbyggd säkerhet som endast tillåter behöriga användare att ta del av informationen. Detta skapar förutsättningar för att kurspåverkande information inte når obehöriga.

De motiv som driver på användandet av datorstöd i dokumentationsarbetet anser vi utifrån de intervjuer vi har genomfört vara främst individuella och på byrånivå. Dokumentationen leder till att det i efterhand går att legitimera tidigare arbete genom att se att revisionen har genomförts enligt gällande normer och regler. Att i efterhand kunna följa och påvisa att en revisor har agerat efter en förutbestämd mall är viktigare för revisionsbyrån än för klienten. Enligt Revisor B har datorstödd revisionsmetodik medfört drastiska förändringar i dokumentationsarbetet. Respondenten nämner exempelvis att en fördel med en datoriserad dokumentation är att det är lättare att fördela revisionsarbetet mellan olika revisorer. De steg som tidigare är gjorda finns dokumenterade i datorn och alla inblandade revisorer kan snabbare sätta sig in i vad som tidigare är gjort på uppdraget. Detta skapar för revisionsbyrån effektivitet och kostnadsbesparingar då

arbetet på ett enkelt sätt kan delas mellan olika revisorer och specialister som kan befinna sig i princip var som helst, bara de har tillgång till en dator. Att med hjälp av datorstödd revisionsmetodik dokumentera revisionen kan därav ses som ett sätt för revisionsbyrån att hålla nere kostnaderna med målet att bli så konkurrensförmålig som möjligt samt att legitimera arbetsinsatsen. Revisorerna vi har intervjuat uttrycker fördelarna med datorstödd revisionsmetodik i hänseende till dokumentation och legitimitet som att effektivisera processer och ha kontroll över att gällande regelverk efterföljs. Att effektivisera processer är ett sätt för revisionsbolagen att minska sina kostnader men har ingen direkt påverkan på revisionens kvalitet ur ett klientperspektiv mer än att revisionen blir billigare. En kostnadsmässigt effektiv revision är primärt viktigt för revisionsbyråerna då de befinner sig på en konkurrensutsatt marknad.

5.3.2 Kvalité och kritiskt granskande

Vad som är en revision av hög kvalitet är något subjektivt och kan skilja sig åt beroende på vem som tillfrågas. Det som de redovisningsskyldiga benämner som kvalitet kanske benämns annorlunda av de redovisningsberättigade eller av revisorerna. Enligt Westerdahl (2005) är det svårt för utomstående att värdera kvaliteten i en revision, lättare är det att urskilja en revision av låg kvalitet. Avsaknad av låg kvalitet blir således definitionen av kvalitet.

Hur datorstödd revisionsmetodik har påverkat revisionens beskaffenhet är en central del i denna uppsats. Vi har valt att fråga våra respondenter hur de uppfattar att datorstödd revisionsmetodik har påverkat revisionens kvalitet. Samtliga intervjupersoner har svarat att kvaliteten på revisionen har ökat i samband med den datorstödda revisionsmetodiken. Revisor A anser att kvalitetsförbättringarna grundar sig på att datorn som hjälpmedel skapar en närhet till klientens redovisning, samt att dokument som tidigare förbisågs på grund av att arbetsinsatsen var för stor för att få tag i dem, finns nu lätta till hands med hjälp av en dator. Revisor B är lite mer försiktig i sitt uttalande och menar att det finns andra faktorer som samtidigt har påverkat revisionens kvalitet som exempelvis

ökade krav från olika håll. Revisor C hävdar att med hjälp av datorstödd revisionsmetodik kan revisorn hantera större datamängder och därigenom ha större möjlighet att fånga upp eventuella felaktigheter och risker. Revisor C menar att kvaliteten förhoppningsvis har varit tillräcklig både för 20 år sen och nu, men att denna tillräckliga kvalitet idag kan åstadkommas genom att de datorstödda hjälpmedlen hjälper till att genomföra revisionen på ett färre antal timmar än vad som kunde göras för 20 år sen. Respondent D är ensam med att lyfta fram datorstödd revisionsmetodik som ett sätt att skapa säkerhet i korrespondensen mellan revisorn och klienten. Säkerhet är en faktor som i stor utsträckning påverkar klienten och har inte i lika stor utsträckning betydelse för revisionsbyrån. En revision som fortgår utan att känslig information läcker ut till obehöriga påverkar revisionens kvalitet positivt.

Vi anser konkurrenstryck och kostnadsmedvetenhet är faktorer som är tydligt involverade vid införande av datoriserade hjälpmedel. Det är viktigt för revisionsbolagen att hålla en tillräckligt hög kvalitetsnivå för att inte riskera några rättsliga eller mediala efterspel samtidigt som de vill ha en så kostnadseffektiv revision som möjligt för att byrån ska vara lönsam och konkurrenskraftig.

Francis (1994) anser att revisionens utveckling från att vara av subjektiv karaktär till en mer strukturerad karaktär har lett till att revisorns kritiska tänkande har gått förlorat till följd av att de inte längre ser sitt arbete som bedömningsbaserat. En revision som inte innehåller reflektion och praktiska resonemang är inte ändamålsenlig. Vi har i våra intervjuer valt att ställa frågan om revisorn upplever att dennes kritiska granskande har förändrats av datorstödd revisionsmetodik. Revisor A anser att möjligheterna till kritiskt granskande har ökat till följd av datorstödd revisionsmetodik. Rutinarbete som tidigare gjordes manuellt kan idag göras snabbare med hjälp av datorstödd revisionsmetodik. Detta lämnar tidsutrymme för revisorn att fokusera på delar i revisionen som behöver manuell kritisk granskning. Revisor B hävdar att det finns en risk att det kritiska granskandet hos mindre erfarna revisorer har förändrats till följd av datorstödd revisionsmetodik då de kan gå igenom förutbestämda arbetsmoment utan att reflektera över helheten. Detta anser vi vara en intressant aspekt då upplärningen inom revisionsbyråerna blir av stor betydelse för att de mindre erfarna revisorerna

ska få med sig den kritiska reflektion som de mer erfarna besitter. Sker det en kontinuerlig förskjutning av att granska med en kritisk inställning kommer det att påverka revisionen i framtiden. Om de mer erfarna revisorerna inte har förmågan att vidareförmedla sin förmåga att kritiskt granska och se bortom förutbestämda mallar kan detta ha en negativ inverkan på revisionens kvalitet.

5.3.3 *Subjektiviteten genom processen*

Som avrundning på våra intervjuer valde vi att ställa en något uppsamlande fråga som belyser antalet subjektiva bedömningar och huruvida dessa har förändrats på grund av datorstödd revisionsmetodik. Revisor A upplever inte att antalet subjektiva bedömningar har förändrats som ett resultat av den datorstödda revisionsmetodiken, utan anser bara att den bidragit till bättre hjälp och stöd för att göra rätt subjektiva bedömningar. Revisor B anser det vara svårt att uppskatta om antalet subjektiva bedömningar har förändrats men poängterar att nutidens granskning täcker upp ett stort område. Även om det finns en risk att saker inte upptäcks med hjälp av den revisionsmetodik som används idag fanns samma risk när revisionen utfördes manuellt. Den stora skillnaden är att revisionen då var mer tidskrävande. Revisor C hävdar att möjligheten att granska större datamängder leder till ökad precision i granskningen. Detta i sin tur medför fler objektiva beslut. Revisor D anser att det finns fler valmöjligheter vid kritiskt granskande till följd av datorstödd revisionsmetodik. Vilket denne grundar på att revisorn inte behöver förlita sig på de listor som deras system skapar utan kan välja att analysera systemens arbete manuellt och samköra med andra databaser för att kontrollera att systemets output stämmer överens med verkligheten. Respondenten poängterar att datorstödd revisionsmetodik hjälper till att bearbeta klientens information från olika håll.

I frågan huruvida antalet subjektiva bedömningar har förändrats eller ej anser revisor B och C att det är svårt att uppskatta. Revisor C menar istället att datorstödd revisionsmetodik har medfört att bedömningar som tidigare var subjektiva har blivit mer objektiva i sin natur. Med tillgång till ett mer

helhetsinriktat beslutsunderlag kan bedömningarna bli mer allsidiga och neutrala. Revisor D hävdar likt C att datorstödd revisionsmetodik har medfört att tillgången på beslutsunderlag har ökat. Revisorn har nu möjlighet att göra stickprov på material som tidigare var svårbearbetat. Detta kan i sin tur ha medfört att de subjektiva bedömningarna har fått en mindre roll men att den tekniska bevisningen har blivit starkare och totalt sett har det påverkat kontrollen positivt. Revisor D menar att på grund av högre exakthet fodras det mindre subjektivitet för att få fram revisionsbevis. Vi kan av vårt empiriska material utröna tendenser till att datorstödd revisionsmetodik i viss mån har minskat antalet subjektiva bedömningar men att bedömningar istället kan ses som objektiva då de baseras på ett säkrare underlag. Material som tidigare krävde en subjektiv bedömning har blivit möjliga att utvärdera objektivt då teknisk bevisning har blivit mer lättillgänglig.

6 Slutsats och diskussion

6.1 Slutsatser

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur revisorer uppfattar att deras subjektiva bedömningar på olika sätt påverkas av datorstödd revisionsmetodik.

Resultatet av vår undersökning tyder på att de subjektiva bedömningarna har en större roll i planeringsfasen än vad vi föreställt oss, de fyra respondenterna hävdar att subjektiviteten är ofrånkomlig i planeringsfasen. Svaren tyder på att den datorstödda revisionsmetodiken påverkar de subjektiva bedömningarna genom att underlag som revisorerna baserar sina bedömningar på har blivit mer helhetstäckande, tillförlitliga och lättillgängliga.

De svar vi har erhållit från våra fyra respondenter tyder på att den datorstödda revisionsmetodiken spelar en betydande roll i granskningsfasen. Respondenterna lyfter fram den påverkan datorstödd revisionsmetodik har på de underlag som

revisorn baserar sina subjektiva bedömningar på. Detta tyder på att bedömningarna i granskningsfasen liksom i planeringsfasen har påverkats av datorstödet. Ingen av de tillfrågade framhåller dock några negativa konsekvenser av den datorstödda revisionsmetodik. Vår föreställning om att det skulle finnas få inslag av subjektiva bedömningar i granskningsfasen fann vi inget stöd för bland våra respondenter. De framhåller istället att subjektiviteten är ofrånkomlig i granskningsarbetet.

I rapporteringsfasen tyder respondenternas svar på att datorstödet har en förhållandevis liten inverkan. Användandet av datorn som hjälpmedel i rapporteringsarbetet tycks enligt våra respondenter vara relativt lågt. Ingen av respondenterna vill göra gällande att de subjektiva bedömningarna har påverkats av datorstödd revisionsmetodik i denna fas. Det förhållandevis låga användandet kan förmodligen hänföras till den låga påverkan som våra respondenter framhåller.

Vår undersökning tyder på att dokumentationsarbetet har förändrats i stor utsträckning till följd av datorstödd revisionsmetodik. Respondenterna har exempelvis lyft fram påverkansfaktorer som en underlättad möjlighet till kunskapsdelning samt en underlättad kontroll av att gällande regelverk efterföljs. Undersökningen tyder på att datorstödd revisionsmetodik har en positiv inverkan på legitimiteten eftersom beslutsunderlag blir säkrare samt för att spårbarheten ökar. En avvikande åsikt som en av våra respondenter framhåller är att legitimiteten inte har påverkats då dokumentationsarbetet även tidigare var metodiskt. Det finns tecken på att revisionens kvalitet har påverkats positivt av datorstödd revisionsmetodik genom att en större mängd information kan bearbetas under en kortare tid vilket innebär att felaktigheter lättare upptäcks. I uppsatsen diskuteras även hur datorstödd revisionsmetodik har påverkat revisorns kritiska granskande. Genom att arbetet har effektiviserats med datorns hjälp finns mer tid till att kritiskt granska materialet samtidigt har detta arbetssätt lett till att det finns en risk att mindre erfarna revisorer förlitar sig på den förutbestämda metodiken och försummar det kritiska tänkandet.

Slutligen kan sägas att undersökningen tyder på att subjektiva bedömningar i viss mån har blivit objektiva till följd av datorstödd revisionsmetodik. Detta genom att material som tidigare krävde en subjektiv bedömning har blivit möjliga att utvärdera objektivt då teknisk bevisning har blivit mer lättillgänglig.

6.2 Egna reflektioner och förslag till fortsatta studier

I uppsatsen använde vi en kvalitativ ansats i form av intervjuer. Vi är medvetna om att vi på grund detta val inte kan göra några generaliseringar. För att kunna göra meningsfulla generaliseringar är enkäter ett möjligt alternativ. Intervjuer valdes för att vi ville få en djupare bild av fenomenet, en bild vi inte tror är möjlig att få med enkäter. En metod som möjligtvis skulle kunna ge ett mer objektivt resultat, dock utan möjlighet till generalisering, är observationer. Då ges möjlighet att skapa sig en egen bild av ett fenomen baserat på verkligheten. Ett förslag till fortsatt forskning är att använda sig av observationer.

Den uppfattning vi i uppsatsskrivandets tidiga skeden hade om datorstödd revisionsmetodiks påverkan på de subjektiva bedömningarna har under arbetets gång förändrats något. De svar vi erhöll från intervjuerna är inte fullständigt olika våra föreställningar men tyder på att subjektiviteten spelar en större roll än vi inledningsvis föreställt oss. Vi kan inte av respondenternas svar dra slutsatsen att de subjektiva bedömningarna ha påverkats negativt av datorstödet. Det är endast en av de tillfrågade revisorerna som framhåller att subjektiviteten kan ha påverkats negativt av datorstödd revisionsmetodik. En tänkbar anledning till detta skulle kunna vara att övriga respondenter intar en försvarsställning då de inte anser att bedömningarna borde påverkas kan objektiviteten eventuellt ifrågasättas. Vi utesluter samtidigt inte möjligheten att det inte har skett någon negativ påverkan på de subjektiva bedömningarna. Ett förslag till vidare forskning kan vara att exempelvis intervjua pensionerade revisorer för att få en ökad objektivitet.

En annan intressant aspekt som uppkom under arbetets gång är att datorstödd revisionsmetodik verkar kunna ha en viss skillnad i påverkan på de olika nivåerna i revisionsbyråerna. En åsikt som framkom under intervjuerna är att datorstödd

revisionsmetodik underlättar delegering av arbete till assistenter. Det framkom även åsikter angående eventuell risk för att assistenter på grund av datorstödd revisionsmetodik går miste om helhetsbilden. Därav kan ett förslag till vidare forskning vara att genomföra studien på revisorer på olika nivåer. Vidare kan det vara intressant att undersöka hur kunskapsdelningen mellan de olika nivåerna inom revisionsbranschen fungerar.

Vi har i uppsatsen endast studerat de största revisionsbyråerna vilket medför risken för en något ensidig bild av fenomenet. Vi har fått intrycket av att de mindre revisionsbyråerna inte har samma möjlighet att använda och utveckla avancerad datorstödd revisionsmetodik som de världsledande revisionsbyråerna. Detta kanske medför att arbetsprocessen skiljer sig något åt mellan bolag av olika storlek. Det hade varit intressant för vidare forskning att studera revisionsbyråer av olika storlek.

Vi hade en uppfattning under arbetets tidigare skede av att subjektiva bedömningar och datorstödd revisionsmetodik levde i ett motsatsförhållande. De vetenskapliga artiklar vi har läst under arbetets gång har beskrivit struktur och subjektivitet som två faktorer som motarbetar varandra. Detta låg till grund för den uppfattning vi inledningsvis hade. Vår undersökning tyder på att de snarare lever i ett slags symbios med varandra, där den ena sidan inte motarbetar den andra. Den datorstödda revisionsmetodiken kan sägas vara behjälplig vid exempelvis uppstrukturering och bearbetning av stora datamängder. Detta underlättar och skapar bättre förutsättningar då revisorn ska göra sina bedömningar. Sammantaget har vi fått intrycket av att datorstödd revisionsmetodik skapar nya förutsättningar för de subjektiva bedömningarna.

Källor

Bamber, E.M, Snowball, D, Tubbs, R.M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity: an empirical investigation. *The Accounting Review*, Vol. 64, Nr. 2, sid. 285-299.

Bell, J. (2005). *Introduktion till forskningsmetodik*. 4 uppl. Studentlitteratur, Lund.

Bierstaker, J.L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Nr. 3, sid. 159-164.

Braun, R.L., & Davids, H.E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspective. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, Nr. 9, sid. 725-731.

Carpenter, B.W., Dirsmith, M.W., & Gupta, P.P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture social behavioral and political perspectives. *Accounting organizations and society*, Vol. 19, Nr. 4/5, sid. 355-380.

Cushing, B. & Loebbecke, J.K. (1986). "*Comparison of audit methodologies of large accounting firms*". Studies in Accounting Research No. 26, American Accounting Association, Sarasota, FL, 1986.

Dunn, J. (1996). *Auditing: Theory & Practice*. 2 uppl. London: Prentice Hall.

FAR. (2006). *Revision: en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

FAR. (2008). *FARs Samlingsvolym (Del 2)*. Stockholm: FAR Förlag.

Fischer, M.J. (1996). "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, Nr. 2/3, sid. 219-242.

Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing - an introduction*. London: Macmillian.

Francis, J.R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. *Accounting, organizations and society*, Vol. 19, Nr. 3, sid. 235-269.

Hemmingsson, K & Öhlén, M. (2007). *Revisorers arbete i en dubbelbottnad verksamhet - en balans mellan structure och judgement*, Magisteruppsats. Mittuniversitetet. Företagsekonomiska ämnesenheten i Sundsvall

Lantz, A. (2007). *Intervjumetodik*. 2 uppl. Studentlitteratur, Lund.

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*. 3 uppl. Norstedts Juridik, Stockholm. ISBN 91-39-01164-x

Nilsson, H. (2000). Informationsteknik som drivkraft I granskningsprocessen: en studie av fyra revisionsbyråer. *Linköping Studies in Science and Technology Thesis No. 788*

Patel, R., & Davidsson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. 3 uppl. Studentlitteratur. Lund.

Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). *Principles of external auditing*. 2 uppl. John Wiley & Sons Ltd, Chichester.

Power, M. (1997). *The Audit Society: rituals of verification*. New York: Oxford University Press.

Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, sid. 379-394.

Ryen, A. (2004). *Kvalitativ intervju*. Liber. Malmö. ISBN 91-47-07278-4.

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students*. 4 uppl. Pearson Education Limited, Edinburgh.

Schroeder, R.G., Reinstein, A., & Schwartz, B.N. (1996). Audit technology structures' effect on probabilistic judgement. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11, Nr. 3, sid. 17-24.

Smith, M., Fiedler, B., Brown, B., & Kestel, J. (2001). Structure versus judgement in the audit process: A test of Kinney's classification. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Nr. 1/2, sid. 40-49.

Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer*. 3 uppl. Studentlitteratur, Lund.

Tschudi, F. (2005). Regler, komplexa situationer och känslor. I Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (sid. 80-92) Stockholm: SNS Förlag.

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

Öhman, P. (2006). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Sundsvall: Universitetstryckeriet Mid Sweden University.

Bilagor:

Bilaga 1.

Intervjuguide:

Datorstödd revisionsmetodik

- 1 Vad är revisionens syfte enligt dig?
- 2 Anser du att revisionens syfte har ändrats något till följd av den datorstödda revisionsmetodiken?
- 3 Hur ser du på den datorstödda revisionsmetodikens utveckling?
- 4 Hur har enligt dig användandet av datorstödd revisionsmetodik förändrats under de senaste 20 åren?

Revisionsprocessen

- 5 Beskriv revisionsprocessen kortfattat utifrån planerings-, gransknings- och rapporteringsfasen?

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på planeringsfasen

- 6 Hur tycker du att planeringsfasen har påverkats av datorstödd revisionsmetodik? Hur har utrymmet för subjektiva bedömningar förändrats i planeringsfasen? (väsentlighet, riskbedömning och going concern) Har den datorstödda revisionsmetodiken medfört att det tillkommit eller försvunnit något steg i denna fas? I så fall vilka?

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på granskningsfasen

- 7 Hur tycker du att granskningsfasen har påverkats av datorstödd revisionsmetodik? Hur har utrymmet för subjektiva bedömningar förändrats i granskningsfasen? (substansgranskning och granskning av intern kontroll) Har den datorstödda revisionsmetodiken medfört att det tillkommit eller försvunnit något steg i denna fas? I så fall vilka?

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på rapporteringsfasen

- 8 Hur tycker du att rapporteringsfasen har påverkats av datorstödd revisionsmetodik? Hur har utrymmet för subjektiva bedömningar förändrats i rapporteringsfasen? (Ren och Oren) Har den datorstödda revisionsmetodiken medfört att det tillkommit eller försvunnit något steg i denna fas? I så fall vilka?

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på revisorns arbete

- 9 Hur upplever du att datorstödd revisionsmetodik påverkar legitimiteten i ditt arbete?
- 10 Hur har användandet av datorstödd revisionsmetodik påverkat revisionens kvalitet?
- 11 Hur upplever du att ditt kritiska granskande har förändrats av datorstödd revisionsmetodik?
- 12 Har dokumentationsarbetet förändrats av datorstödd revisionsmetodik?
- 13 Upplever du att antalet subjektiva bedömningar har förändrats som ett resultat av den datorstödda revisionsmetodiken?

Bilaga 2.

Intervju med revisor A:

Datorstödd revisionsmetodik

1. Enligt revisor A är målet med en revision att skriva under revisionsberättelsen, vilket står i RS200. Vare sig detta görs med papper och penna eller med hjälp av datorn är det revisionens mål.
2. Revisor A anser inte att revisionens syfte har ändrats något till följd av den datorstödda revisionsmetodiken. Detta eftersom det finns en revisionsstandard som gäller oavsett val av metodik. Datorstödd revisionsmetodik är en metodik och ersätter därmed inte revisionsstandard.
3. Revisor A menar att den datorstödda revisionsmetodiken har förändrats oerhört mycket. Revisionsprogrammen har funnits i många år men dessa har med tiden blivit bättre anpassade till RS. Programmen speglar RS bättre idag än vad de gjorde för 5 år sedan, detta på grund av att RS infördes runt 2004. Det är inte enkelt att tolka igenom RS och göra ett program, men idag har de flesta programleverantörerna anpassat sina revisionsprogram bra till RS.

Revisor A anser att den datorstödda revisionsmetodiken har blivit mycket bättre. Det har också skett en utveckling att i kombination med RS använda transaktionsanalyser genom ett transaktionsanalysprogram. Revisorn kan t.ex. göra olika frågor på redovisningen och det är då kopplat till revisionens olika delar där denne kan besvara olika granskningsmoment med hjälp av en transaktionsanalys av olika saker. I programmet finns både fördefinierade frågor men även möjligheten att göra nya egna frågor utifrån olika urval och relationer, vilket är en stor utveckling. I programmet följer många standardfrågor med, men det är vanligt att komplettera med egna frågor som revisorn finner lämpliga.

4. Revisor A anser att otroligt mycket har förändrats vad gäller användandet av datorstödd revisionsmetodik under de senaste 20 åren. Framförallt har utvecklingen av att använda ett revisionsprogram ihop med ett transaktionsanalysprogram ökat. Vidare menar revisor A att användandet av datorn har blivit effektivare och att en större träffsäkerhet uppnås. Idag bläddrar revisorn inte mycket i pärmar efter verifikationer utan söker efter väsentliga saker och risker för att göra stickprov där.

Revisionsprocessen

5. Planeringsfasen består av en företagsbeskrivning och en rutinbeskrivning. I rutinbeskrivningen redogörs de rutiner företaget har för inköp och utifrån det sätter revisorn ihop en revisionsstrategi. Vad gäller datorstödd revisionsmetodik anser sig revisor A ha väldigt stor hjälp av ett datorprogram där denne strukturerat kan följa punkt för punkt då programmet är en spegling av RS, vilket gör att det blir otroligt effektivt och snabbt. En viktig del med datorstödd revisionsmetodik är framförallt att räkna ut vad som är väsentligt i en revision. Vid bedömningen inom vilket intervall saker är väsentliga är datorn av stor nytta då siffror läggs in i en matris. Revisor A förtydligar detta genom ett exempel: gräns för väsentlig post i systemet har lagts in till 280 000 och då kommer alla poster som är större än 280 000 per automatik upp, vilka då måste granskas med hjälp av datorn. I planeringsfasen har bestämts vilka poster som ska granskas. Det är inte alla poster som granskas utan revisorn behöver enligt RS bara granska de som är väsentliga. Med hjälp av datorstödd revisionsmetodik kommer revisorn fram till en

beloppsmässig gräns i programmet, vad som ska räknas som väsentligt. Utifrån detta bestäms vad som ska granskas i själva granskningsfasen.

Enligt revisor A är det i granskningsfasen revisorn har mest användning av transaktionsanalyser. I granskningsfasen ställer revisorn frågor utifrån granskningsåtgärderna. Typexemplet är när revisorn ska bedöma om alla inventarier är medtagna eller om de har blivit bokförda som förbrukningsinventarier i resultaträkningen. När en fråga utförs i programmet, fångar detta upp alla transaktioner på de konton som är större än det angivna beloppet, revisorn får sedan avgöra var det finns risk för att inventarier kan vara felbokförda. Revisorn bläddrar inte igenom alla verifikationer för att kontrollera att det är rätt bokfört utan använder sig av analysen där en beloppsgräns sätts. I de fall då inga träffar kommer upp, är det med största sannolikhet rätt bokfört.

Revisor A berättar att riskbedömningen görs i en matris och då använder revisorn sig av datorstödd revisionsmetodik. Matrisen fångar upp väsentliga poster och därefter bedöms vilka risker som finns.

Programmen är ett stöd vid riskbedömning, men det är revisorn som står för tankeverksamheten menar revisor A. Programmen hjälper till att fånga upp och strukturerar upp vilka poster som är väsentliga, vilket gör att arbetet blir mycket effektivare. Enligt RS behöver revisorn inte göra någon riskbedömning för poster som inte har hög väsentlighet. För att underlätta arbetet visar programmet vilka poster som har hög väsentlighet. Programmet hjälper och stödjer revisorn till detta, men den hjälper inte denne till sina bedömningar som revisorn själv måste författa i en ruta i programmet.

Vidare menar revisor A att datorn inte kan göra konstaterande åt denne. Respondenten bedömer att det är relativt enkelt att redovisa banklån eftersom de innefattar endast ränta och amorteringar vilket är enkelt att bokföra. Detta gör att den inneboende risken är medel, på grund av att det är relativt enkelt att redovisa den posten i detta bolag. Revisor A gör denna bedömning utifrån sin subjektiva bedömning i företaget, baserat på de rutiner och liknande som denne har dokumenterat.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på planeringsfasen

6. Revisor A tycker att den datorstödda revisionsmetodiken är ett hjälpmedel som bidrar till att planeringsfasen går lite fortare. Vidare anser revisor A att RS kräver sitt vad det gäller planering och det förändras inte för att ett datorprogram används, det bidrar bara till att genomförandet går något fortare.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på granskningsfasen

7. Enligt revisor A har granskningsfasen främst påverkats av hjälpen denne får av datorn vid transaktionsanalyser men även för att strukturera upp det. Stödet av datorn som revisorn har, är ett batteri med ett antal granskningsåtgärder, som gör att det blir väldigt strukturerat. Revisor A berättar att denne sedan med hjälp av sin kunskap och sina subjektiva bedömningar får välja ut lämpliga granskningsåtgärder för det specifika fallet. Men poängterar att revisorn själv inte hittar på granskningsåtgärderna utan endast bedömer vilka som är lämpliga.

Revisor A anser inte att de subjektiva bedömningarna har blivit färre i takt med utvecklande av datorstödd revisionsmetodik, tvärtom menar denne att det bidrar till effektivare, snabbare och bättre underlag för att göra sin bedömning på. Men menar att datorn bidrar till att det går snabbare att få fram ett bra beslutsunderlag.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på rapporteringsfasen

8. Revisor A anser att rapporteringsfasen har påverkats minst av datorstödd revisionsmetodik. Men menar att det underlättar att kunna skriva revisionspm i word. Fördelen med granskningsprogram är till exempel då revisorn kan välja att ge rapport en viss status, rapport till företagsledningen innebär då att det finns en mall för ett revisionspm och det fångar upp alla texter där denne har skrivit statusen rapport till företagsledningen. Detta bidrar till att det blir enklare att få ett revisionspm som revisorn direkt kan rapportera från sin granskning genom en enkel knapptryckning som fångar upp alla åtgärder med status rapport till företagsledningen. Dessa texter kommer då till pm:et och redigeras sedan av revisorn vad gäller språk och felstavningar. Revisor A menar att detta är ett effektivt stöd, men poängterar återigen att det inte är datorn som avgör vad denne tar med i pm:et utan att det i slutändan är dennes subjektiva bedömningar som

avgör. Revisor A uppskattar att detta sätt att skriva rapport har funnits i 5-6 år. Går man ännu längre tillbaka i tiden fick revisorn fånga upp de saker som noterats och göra ett word dokument.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på revisorns arbete

9. Revisor A anser att den datorstödda revisionsmetodiken bidrar till bättre underlag, vilket gör att revisorn kan känna sig säkrare på sin sak. Underlaget som fås fram genom datorns hjälp skulle inte med fysiskt arbete inom rimlig tid kunna plockas fram. Utan datorns hjälp skulle revisorn därmed bli svagare rent legitimt. Den datorstödda revisionsmetodiken bidrar till starkare, bättre revisionsbevis på ett snabbare sätt och därför kan revisorn möjligtvis känna sig säkrare.

10. Revisor A anser att användandet av datorstödd revisionsmetodik har haft en positiv inverkan på revisionens kvalitet. Detta eftersom revisorn kan få fram dokument som tidigare förbisetts, då det idag krävs en knapptryckning jämfört med att tidigare behövt rota i pärmar i tio minuter. Därmed bidrar den datorstödda revisionsmetodiken till att en bättre dokumentation uppnås. Revisor A anser att kvaliteten har blivit mycket bättre. Detta eftersom revisorn idag med hjälp av datorn effektivare kan få fram det som önskas och därmed eventuellt får med saker som kanske förr i tiden hade försummats på grund av uppförsbacken att göra granskningen.

11. Revisor A anser att det är möjligt att vara mer kritisk i sitt granskande på grund av att det går snabbare med datorstödd revisionsmetodik. Vidare menar revisor A att bara för att det inte fanns datorstödd revisionsmetodik förr kunde revisorn inte låta bli att granska vissa saker. Men vid manuell granskning som är väldigt utdragen, tror revisor A att de flesta, gör det sämre än med hjälp av en dator. Eftersom revisorn kommer till en punkt i det manuella arbetet där denne inte orkar längre, det känns inte omänskligt även om denne är en revisor.

12. Revisor A anser att dokumentationen kring olika frågor blir mycket bättre på grund av datorstödd revisionsmetodik då programmen är ett stöd. När dessa frågor görs får revisorn fram underlag och träffar, denne får sen fysiskt gå till pärmen i fråga och undersöka om verifikationen verkar konstig. Men det är en stor skillnad

mot tidigare då revisorn fick sitta och bläddra igenom hela pärmen för att finna just denna faktura som då eventuellt skulle vara fel enligt träffen.

För 20 år sedan var det få som hade datorprogram, då användes grundböcker. I denna var varje transaktion bokförd på rad för rad, då fick revisorn gå igenom dessa med linjal i verifikationspärmen och jämföra varje verifikation med motsvarande rad för att kontrollera att denna var rätt bokförd. Den mänskliga faktorn i denna procedur ökade sannolikt risken för fel vid bearbetning då mängden material var stor. Detta sätt att jobba används inte längre.

13. Revisor A upplever inte att antalet subjektiva bedömningar har förändrats som ett resultat av den datorstödda revisionsmetodik, utan anser bara att den bidragit till bättre hjälp och stöd för att göra rätt subjektiv bedömning. Revisor A är väldigt positiv till utvecklingen inom datorstödd revisionsmetodik och säger sig brinna för den och skulle aldrig kunna tänka sig att jobba på något annat sätt. En grupp som respondenten däremot anser skulle kunna vara mindre positivt inställda till datorstödd revisionsmetodik är revisorer som är 55 år och uppåt, då de har svårt att sätta sig in i användningen av det.

Enligt revisor A jobbar de stora revisionsbyråerna Ernst and Young, Öhrlings, BGO, KPMG, Deloitte och Gran Thornton på det sätt som redogjorts för ovan. När det gäller enmansbyråer är det inte säkert att det har lika utvecklad teknik som de stora byråerna.

Bilaga 3.

Intervju med revisor B

Datorstödd revisionsmetodik

1. Enligt revisor B är revisionens syfte att säkerställa finansiell information mot bolagets intressenter. Revisionen är en neutral oberoende garant för alla parter, exempelvis ägare, leverantörer, kunder, banker, kreditgivare och stat.

Revisionsplikten kommer dock antagligen att avskaffas mer eller mindre. Revisor B tror att detta skulle kunna leda till att varje intressent får göra sin egen granskning och kontroll eller hitta något annat sätt att få sitt material säkerställt på. Exempelvis banker kanske kommer hyra in folk eller köpa tjänsten för att öka säkerheten för kunden. Säkerställandet av informationen är viktig då bland annat leverantörer vill ha en säkerhet vid leveranser för att våga leverera och samtidigt vill kunden ha en säkerhet för att våga genomföra köpet. Revisorer har varit garant för alla intressenter. Revisor B:s förhoppning är att det blir en frivillig revision och att många kommer att fortsätta ändå på grund av andra fördelar. Samtidigt som revisorer är ett stöd för klienterna och hjälper dessa att vara produktiva är revisorerna ändå en oberoende part som säkerställer information till intressenter.

Revisionspliktens avskaffande i exempelvis Danmark har inte inneburit någon större förändring. Det tror revisor B beror på den kryssmarkering företagen gör i sin deklaration i vilken de redovisar om de använder revisor eller ej. Enligt revisor B kommer det förmodligen att ske i Sverige också, eftersom företagen som väljer att inte ha revisor inte uppnår samma trovärdighet.

2. Revisor B anser inte att revisionens syfte har ändrats något till följd av den datorstödda revisionsmetodik utan ser det som att den gör att revisorn kan välja olika vägar framåt. Den datorstödda revisionsmetodiken är ett hjälpmedel. Historiskt sett kunde revisorn exempelvis lägga ner 300 timmar på ett större företag jämfört med idag då det kanske bara läggs 100 timmar på samma arbete. I takt med att löner och arvoden har ökat måste revisionsbranschen göra en effektivisering likt den som sker i hela samhället. Revisor B menar också att konkurrenssituationen mellan revisionsbolagen är en av anledningarna till effektiviseringen. Revisionsbyråerna måste få ner kostnaderna då kunden inte är beredda att betala lika mycket idag som förr. Revisionsbyråer har blivit mer internationella koncerner de senaste 20 åren än vad det varit tidigare. Revisor B berättar att när de jobbar med dokumentationen genom datorstödd revisionsmetodik använder de databaser, vilket gör att revisorer som är verksamma vid olika orter gemensamt kan arbeta med samma bolag. Internt har

de alltså en annan kommunikation vilket gör att de kan se vad som granskats, hur det har dokumenterats och vad de har fått fram. Den datorstödda revisionsmetodik används även som hjälpmedel då manuella stickprov inte är tillräckliga, exempelvis i företag med stora lager. Utan då får revisorn hitta datorstödd revisionsmetodik och koppla register och genom dessa register plocka ut de större posterna och undersöka de lite närmre. Både dokumentationsmässigt och sättet att jobba för att fånga upp massan är klart nödvändigt idag.

3. Revisor B anser att den datorstödda revisionsmetodikens utveckling har förändrats dramatiskt. I slutet på 80-talet då revisor B började jobba delade alla på byrån på en PC, då användes den inte i särskilt stor utsträckning, främst till att skriva rapporter. Nu har alla revisorer varsin bärbar dator. Revisor B anser att det är mest positiva effekter med datorstödd revisionsmetodik. Revisorer har ett helt annat grepp på företagen idag än vad man hade förr. Idag ser revisorn mer till helheten jämfört med tidigare då denne hade bättre kontroll på detaljer. Revisorer gjorde tidigare djupgående nedgrävningar idag har revisorn större kunskap om helheten, vilket kan sägas vara positivt.

Vidare menar revisor B att branschen har förändrats, för tjugo år sedan var det vanligare att man i ung ålder började arbeta som revisor för att fortsätta till pensionsålder medans det idag är vanligare med karriärbyten, vilket kan vara en konsekvens av konjunkturskillnader. Detta i sin tur kan ha lett till att revisorer på individnivå inte har samma detaljkunskap som förr, då revisorn exempelvis levde med uppdraget i 20-25 år. Då dokumentationen finns i databasen är det lättare för nyinvid personal att sätta sig in i arbetet.

4. Revisor B anser att användandet av datorstödd revisionsmetodik har förändrats otroligt under de senaste 20 åren, från skrivmaskinen till fullständig datorisering. Det ska inte vara några papper överhuvudtaget utan det ska scannas in i datorn.

Revisionsprocessen

5. Revisor B anser att det viktigaste i planeringsstadiet är riskbedömningarna. Då kollar revisorn på vad det är för typ av företag, hur det ser ut, om där finns några

problem och vad det finns för risker. Det görs även en bedömning om var det är störst risk för eventuella fel. Detta är enligt B det absolut viktigaste i planeringsfasen. Utifrån riskbedömningen planeras granskningens genomförande för att följa upp att riskerna verkligen fångas upp och säkerställa att tillräckligt har gjorts. Revisionsberättelsen är idag revisionens enda offentliga dokument. Det sker en stor mängd rapportering under tiden revisionen görs och mycket åtgärdas under vägen innan revisionsberättelsen skrivs på. Det görs även revisions-pm i större företag.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på planeringsfasen

6. Revisor B anser att planeringsfasen har påverkats av datorstödd revisionsmetodik på så sätt att den har blivit mer standardiserad. Det har också utvecklats de senaste åren med tanke på allt som hänt i USA, till exempel Arthur Andersons revisionsbyrå som dog över en natt. Därför finns det idag ett helt batteri med frågor; ska byrån ha kunden eller inte? Känns de seriösa eller oseriösa? Samt frågor om revisorns oberoende och hot. I datorstödet i revisionsdokumenten har datorerna många olika steg som revisorn ska gå igenom, vilket inte gjordes för tio år sedan. Revisor B anser att det har påverkat planeringen och riskbedömningen.

Enligt Revisor B borde datorn egentligen inte ha påverkat bedömningarna, men det kan trots allt gjort det. Revisorn måste i samband med detta själv tänka till. Det är en form av checklista där revisorn undersöker om det finns några risker, skulle det finnas risker måste revisorn gå vidare och fånga upp dessa. Detta fanns inte tidigare med samma fokus som idag. Idag finns det i systemen kopplingar från planeringen till det som ska granskas. Revisor B anser att det har tillkommit steg i planeringsfasen men är inte säker på om dessa tillkommit på grund av den datorstödda revisionsmetodiken. Det var mer detaljer förr, idag jobbar revisorn mer ur ett helhetsperspektiv.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på granskningsfasen

7. Revisor B berättar att förr hade de frågeformulär på papper, idag har revisorn det i datorn. Förr dokumenterades revisionen för hand på papper medan det idag dokumenteras i databasen där filer läggs in eller scannas.

Revisor B anser inte att utrymmet för subjektiva bedömningar har förändrats, men att bedömningarna ändå kan ha minskat genom att det blir mer standardiserat. Det är oftast ett team som jobbar med ett uppdrag där assistenter gör standardmomenten samtidigt som en mer kvalificerad revisor är involverad genom hela uppdraget. Assistenterna har enligt revisor B inte det tänkandet som de mer kvalificerade revisorerna har som har varit verksamma ett tag, därför får de mer kvalificerade komplettera och tänka till i efterhand. Utrymmet finns kvar men sett från andra sidan har revisorerna lyft lägsta nivån. Revisor B menar att utan detta stöd hade kanske ett sämre jobb gjorts.

Enligt revisor B har det i granskningsfasen både tillkommit och försvunnit steg. Tekniken med all information som finns i revisionen, gör att revisorn kanske överarbetar då denne inte vågar stryka några steg som kanske inte är viktiga för just den kunden. Till exempel om det är granskning av varulager har revisorn kanske sju olika avsnitt för det. I ett bolag som har ett väldigt litet lager är det lätt att revisorn ändå kör igenom alla sju frågorna när det från början inte skulle ha gjorts något alls. Enligt revisor B kan granskningen av till exempel lager försvinna, detta kan vara medvetet då revisorerna i planeringen har varit duktiga, det vill säga att revisorn i planeringen har sorterat bort det då lager inte utgör någon risk för just det företaget.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på rapporteringsfasen

8. Enligt revisor B har rapporteringsfasen påverkats av datorstödd revisionsmetodik. Från början när datorn kom skrev revisorn revisions-pm som word-dokument. Idag då revisorn jobbar med databaser kan denne markera det som denne anser är något som ska hanteras med extra uppmärksamhet.

Bedömning gällande ren eller oren revisionsberättelse utgår från helheten och de frågor som har dykt upp under revisionsprocessen. Vad är det som är justerat? Är det något som ligger kvar? Har kunden fortfarande kundfodringar på 10 miljoner, när vi anser att de är värda en miljon och är de inte beredda att ändra sig till nästa år?

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på revisorns arbete

9. Revisor B anser generellt att den datorstödda revisionsmetodiken påverkar dennes legitimitet positivt. Enligt revisor B förväntas det att revisorn jobbar mer effektivt. Vidare kan det vara missuppfattningar, då kunden tror att revisorn bara behöver trycka på en knapp på datorn så är revisionen avklarad. Detta förväntningsgap kan enligt revisor B vara lite riskabelt då kunden tror att datorn gör allt jobbet, vilket inte är fallet. Datorn är ett hjälpmedel, men samtidigt har kraven ökat vilket gör att datoranvändandet totalt sätt ändå blir ganska stort, vilket kunden inte alltid har förståelse för.

Revisor B menar att den datorstödda dokumentationen kan hjälpa denne att visa att regelverk följts och att denna agerat rätt. Denne menar samtidigt att man inte får in allt i datorn beträffande möte med kunder och besvärigheter som då inträffar, men säger att dokumentationen ändå är ett bra material. Revisorn har sen interna kontroller, då någon kommer och granskar deras arbete och ser att de sköter sig och då är dokumentationen ett utmärkt instrument.

10. Revisor B anser att kvaliteten på revisionen har ökat i samband med den datorstödda revisionsmetodiken men menar att kraven samtidigt har ökat. Enligt revisor B beror inte den ökade kvaliteten enbart på den datorstödda revisionsmetodiken, men säger att med ett bra hjälpmedel kan revisionen göras lite bättre.

11. Enligt revisor B kan det finnas en risk för mindre erfarna arbetare att det kritiska granskandet har förändrats då det är lätt att göra det som man har blivit ålagd utan att tänka några steg till. Då mindre erfarna utför arbetet är det lätt hänt att de går vidare när de har gått igenom frågorna utan att finna något. Revisor B

säger att det egna tänkandet kan ha minskat lite, men att det förhoppningsvis inte ska ha gjort det.

12. Revisor B anser att dokumentationsarbetet har förändrats drastiskt på grund av den datorstödda revisionsmetodiken.

13. Revisor B anser att det är svårt att uppskatta om antalet subjektiva bedömningar har förändrats, men menar att det inte behöver vara till någon nackdel om så är fallet. Enligt revisor B täcker det paket med frågor som används vid granskningen upp väldigt mycket och menar att det inte ska finnas mycket kvar. Men säger samtidigt att det kan missa något, men att det inte är säkert att det hade upptäckts vid någon annan typ av granskning heller. Enligt revisor B hade det blivit mindre effektivt att få fram rapporter och liknande med penna, papper och miniräknare och det hade krävt många fler timmar än vad det hade gjort om man tagit hjälp av en dator.

Bilaga 4.

Intervju med revisor C

Datorstödd revisionsmetodik

1. Enligt revisor C är syftet med revisionen att kunna avge en revisionsberättelse enligt den revisionsstandard som gäller. Revisor C anser att detta är det enkla svaret på frågan men att ett mer högtravande syfte skulle kunna vara revisionens syfte i samhället. Men denne menar att syftet när de jobbar är att de ska kunna avge sin revisionsberättelse.

2. Revisor C anser inte att revisionens syfte har ändrats till följd av den datorstödda revisionsmetodiken. Respondenten menar att det faktum att revisorn har datorstöd vid sin revision inte ändrar syftet eller vad denne ska komma fram utan att det möjligen ändrar vägen dit.

3. Revisor C menar att i takt med att kundernas verksamhet blir alltmer beroende av datorer och datorsystem, blir revisorerna tvungna att förhålla sig till deras styrning. När kunderna hade manuella system och manuella kontroller, behövde inte revisorerna bekymra sig om IT-miljöer och IT-säkerhet. Eftersom nivån av säkerhet på ovanstående saker påverkar i vilken grad revisorn kan förlita sig på den finansiella information som kommer fram, behöver revisorerna också använda sig av IT-kunskaper i sin granskning. Revisor C menar att datorstödd revisionsmetodik är ett oklart begrepp och att det är svårt att precisera vad exakt som menas med begreppet. Det kan exempelvis innefatta att revisorn plockar ut de transaktioner som kunden har i sina system och kör in de i olika datorstödda analysverktyg, detta för att kunna identifiera avvikande transaktioner. Ett annat exempel på datorstödd revisionsmetodik kan vara att kontrollera om systemen som kunden använder sig av har räknat rätt. Revisorn undersöker om utfallet på rapporterna är detsamma som när denne kör det i sina analysverktyg som när kunden skriver ut det. Men de kan också betyda att revisorn granskar deras IT-miljö för att försöka göra en bedömning av denna. Datorstödd revisionsmetodik kan även innefatta vad revisorn har för hjälpmedel att dokumentera sitt arbete. Hjälpmedlen används för att effektivisera dennes output av revisionen. Vad gäller användandet av transaktionsanalyser är detta mycket beroende av vilken typ av kund det är. Revisor C anger att denne använder den typ av verktyg en hel del i sina revisioner, i samband med transaktionsintensiva företag av typen spelföretag på internet. Det är enormt mycket speltransaktioner i denna typ av företag. I de revisionerna använder revisor C till stor del den typen av verktyg, för att säkerställa fullständigheten i intäkten. Men även för att säkerställa att de rapporter som företagen tar fram är rätt, baserat på den information som finns i spelsystemen.

4. Revisor C anger att denne endast varit verksam sen 15 år tillbaka i tiden. Men enligt denne har användandet av den datorstödda revisionsmetodiken förändrats oerhört mycket och menar att datorstödd revisionsmetodik knappt fanns för 20 år sedan, knappt för 15 år sedan heller. Revisor C anser att användandet av datorer i jobbet har ökat mycket. Då respondenten började jobba i mitten på 90-talet fick denne en dator. Revisor C har dock svårt att definiera vad datorn då användes till

eftersom de varken använde e-post eller hade något IT-program till dokumentation av granskningen, då dokumentationen fortfarande bestod av pärmar och handskrivna papper. Eventuellt användes datorn till att räkna i excel. Revisor C anser därför att det har förändrats mycket. Vidare menar denne att användandet av datorer har underlättat kommunikationen mycket. Förr fick revisorn ringa och skicka brev jämfört med idag då man istället skickar mail. Allting går snabbare nu för tiden och när revisorn är ute hos en kund har den i princip alltid tillgång till mobilt bredband, vilket gör att revisorn får full tillgång till sitt interna nätverk nästan oavsett hos vilken kund som besöks.

Revisionsprocessen

5. Enligt revisor C innebär revisionsprocessen att revisorn i planeringsstadiet ska insamla så mycket information som möjligt om det bolaget som denne ska avge en revisionsberättelse på. Revisorn måste ha bakgrundsdata för att kunna bedöma vilka riskområde som revisionen ska fokuseras mot. Det gör denne naturligtvis dels genom att läsa årsredovisningar och så vidare, men framförallt genom att ha möte med ledande befattningshavare i bolaget för att förstå hur bolaget i fråga gör sina affärer. Revisor C anser att det viktigaste för att en revisor ska kunna göra ett bra jobb, är att denne måste förstå företagets affärsmodell. Revisorn måste förstå vad det är som gör att bolaget tjänar pengar och hur affärerna fungerar rent praktisk. Utifrån de kan revisorn fundera på hur det som händer i företaget redovisas i deras dator. Att förstå verksamheten och förstå de risker som är förknippade med verksamheten är grunden i revisionsprocessen och det baseras på den bedömning revisorn gör. Enligt denne skiljer man i grova drag mellan substansgranskning och kontrollbaserad granskning. I kontrollbaserad granskning fokuserar revisorn på att företagets egna kontrollmekanismer och processer är ändamålsenliga och att de fungerar väl. Medan revisorn i substansgranskningen undersöker transaktionerna och försöker verifiera att transaktionerna är rätt bokförda. Enligt revisor C gör revisorn på små företag ofta en ren substansgranskning, eftersom det är effektivare då det är få transaktioner. Men annars är det nästan alltid en kombination av kontrollbaserad granskning och subjektiva bedömningar. Vidare menar respondenten att för revisorn ska kunna bedöma om denne kan förlita sig på rapporter och liknande som skrivs utifrån ett

system måste denne ha en uppfattning om den generella säkerheten kring dessa rapporter och kring systemen. I de fall då vem som helst kan logga in i företagets IT-system och göra ändringar, då får revisorn fråga sig om det överhuvudtaget går att förlita sig på informationen från systemen. Revisor C anser att bolaget måste ha bra rutiner och säkerhetsåtgärder för att skydda sin egen data. Under själva granskningen följer revisorn sin plan och sina granskningsprogram, efterhand kan det dock dyka upp risker som denne inte tidigare tänkt på. Det svårt för revisorn att täcka in allt i sin planering, därför får revisorn hantera det som dyker upp efterhand. I rapporteringsfasen är den enda publika rapporten revisionsberättelsen och den är oftast en standardprodukt, om allting har gått som väntat. Enligt respondenten levererar revisorn även andra rapporter till företagsledningen och eventuellt till styrelsen beroende på hur bolaget är organiserat. I de rapporterna är det betydligt mer detaljer, dessa detaljer kan vara viktiga men är inte så pass stora avvikelser att de kräver en kommentar i revisionsberättelsen.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på planeringsfasen

6. Revisor C anser att revisorer har blivit bättre på att strukturera sin egen planering på grund av att de har fått bättre verktyg för att dokumentera det. Möjligheten till att använda olika transaktionsanalysverktyg påverkar planeringsfasen genom att revisorn kan planera för att göra den typen av granskning, vilket inte var möjligt tidigare. Revisor C anser att revision i det stor hela handlar om att revisorn med gott samvete kan skriva att det inte finns några väsentliga fel. Respondenten anser att den datorstödda revisionsmetodiken underlättar planeringen på så sätt att revisorn har det dokumenterat strukturerat, vilket kan ha varit sämre när det skrevs ner på papper. Revisor C anser att det överlag i planeringsfasen handlar mycket om subjektiva bedömningar, eftersom revisorn inte har tillgång till all information. Enligt revisorn har inte utrymmet för subjektiva förändringar i planeringsfasen påverkats av den datorstödda revisionsmetodiken.

Revisor C anser att den datorstödda revisionsmetodiken möjligen har medfört något steg i planeringsfasen, genom att revisorn har egna revisionsverktyg som är mer strukturerade. Enligt denne är det mindre risk att det glöms bort steg.

Respondenten menar att behovet av att göra de olika planeringsåtgärderna är detsamma men att det har blivit bättre uppstrukturerat. Om det tillkommit steg anser revisor C att detta inte är beroende på användandet av datorstödd revisionsmetodik utan att det snarare är kraven överhuvudtaget som ökat på revisorer. Exempelvis när det gäller att göra analysmodeller för sitt oberoende och även att lagstiftaren har ökat kraven successivt under åren, vilket har ökat antalet arbetssteg.

Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på granskningsfasen

7. Revisor C anser att granskningsfasen har påverkats på så sätt att revisorn har andra verktyg att försöka införskaffa sina revisionsbevis med idag jämfört med tidigare när revisorn fick bläddra i pärmar för att hitta verifikationer. Idag kan revisorn plocka in ett bolags huvudbok i sin egen dator och sortera materialet, det underlättar identifierandet av transaktioner som denne vill undersöka. Överlag gör det att processen går snabbare och gör det lättare för revisorn att hitta vad som söks.

Enligt revisor C är det svårt att svara på huruvida utrymmet för subjektiva bedömningar har förändrats. Respondenten anser att det alltid är subjektiva bedömningar i någon form, eftersom revisorn drar slutsatser baserat på det som denne gör och det är ju sällan det finns absoluta sanningar. Det har blivit lättare att kontrollera vissa saker att det är möjligt att det då är mer objektivitet än subjektivitet. Vidare säger intervjuperson C att förmågan att hantera större datamängder på ett enklare sätt möjligen kan ha gjort att graden av subjektivitet minskat något.

Revisor C anser inte att det är stor skillnad på antalet steg i granskningsfasen utan det är mer sättet att granska på som förändrats. Denne menar att det är samma risker som ska hanteras och därför är det samma typ av granskningssteg, skillnaden är bara att revisorn löser det på ett annat sätt.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på rapporteringsfasen

8. Revisor C anser inte att rapporteringsfasen har påverkats särskilt mycket av datorstödd revisionsmetodik, möjligtvis att rapporterna blir något snyggare än tidigare. Denne menar att det är lättare att göra estetiskt tilltalande layouter med datorer, jämfört med tidigare då revisorn skrev rapporterna på skrivmaskin. Sen skickas rapporterna idag på mail i stället för med brev. Men annars påverkas inte rapporteringsfasen i någon större utsträckning. Respondenten anser inte att utrymmet för subjektiva bedömningar i rapporteringsfasen har påverkats något till följd av den datorstödda revisionsmetodiken. Vidare påstår revisor C att den datorstödda revisionsmetodiken inte medför att det tillkommit eller försvunnit något steg i denna fas.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på revisorns arbete

9. Revisor C anser inte att den datorstödda revisionsmetodiken påverkat legitimiteten i dennes arbete. Detta eftersom revisorer alltid har haft ett metodiskt sätt att dokumentera sitt arbete på. Idag finns dokumentationen i datorer jämfört med förr då allting sattes in i pärmar. Enligt respondenten blir det svårare att i efterhand gå in och fixa till fel i pärmar än i datorn där det syns på ett annat sätt. På så vis kan det eventuellt öka säkerheten, att det som står där verkligen är det som revisorn har gjort. Det blir svårare att gå in i efterhand och fixa till någonting eftersom det syns på ett annat sätt. Men revisor C har svårt att se att detta skulle ha någon större påverkan.

10. Enligt revisor C har användandet av den datorstödda revisionsmetodiken sannolikt påverkat revisionens kvalitet. På grund av datorstödet blir enklare att hantera stora datamängder vilket hjälper till att fånga upp fel och risker. Respondenten menar att revisionen har blivit effektivare. Revisor C menar att kvaliteten förhoppningsvis har varit tillräcklig både för 20 år sen och nu, men att denna tillräckliga kvalitet idag kan åstadkommas genom de datorstödda hjälpmedlen på ett färre antal timmar än vad som kunde göras för 20 år sen.

11. Revisor C anser inte att dennes kritiska granskande har förändrats av datorstödd revisionsmetodik. Enligt denne handlar en revision mycket om att tänka och verktygen revisorn använder är till hjälp för att kontrollera det. Vidare menar respondenten att det kritiska tänkandet alltid varit det viktiga och det förändras inte av vilket verktyg revisorn använder. Det är mer förmågan att på ett effektivt sätt kontrollera det man tänkt.

12. Revisor C anser att dokumentationsarbetet har förändrats mycket av den datorstödda revisionsmetodiken, då allting var för hand förr. Det som har effektiviserats är att revisorn kan ha det i IT-miljö i stället för att ha det pappersform, detta snabbar upp processerna något. Respondenten menar också att det har förändrats genom att det är lättare för övervakande chef vid uppdrag, då denna har tillgång till allas arbete på ett smidigare sätt genom databaser där alla för in sin information. Detta gör att cheferna får snabbare överblick än om denne skulle behöva leta efter pärmar, särskilt om dessa är på geografiskt olika platser. Datorstödet underlättar därför möjligheten för denna att läsa dokumentationen.

13. Vad gäller hur antalet subjektiva bedömningar har förändrats som ett resultat av den datorstödda revisionsmetodiken hänvisar revisor C till tidigare sagda. Nämligen att revisorn kan få mer precision i sin granskning genom att denne kan granska större datamängder på en kortare tid, vilket möjligen skulle kunna leda till att objektiviteten ökar. Denne menar dock att detta skulle vara svårt att mäta, men att det gissningsvis skulle kunna ha en vis påverkan.

Bilaga 5.

Intervju med revisor D

Datorstödd revisionsmetodik

1. Enligt revisor D är revisionens syfte i grunden att vi ska ha ett fungerande samhälle med god företagsamhet. Revisorn ska fungera som en sammanfogande

länk mellan bolaget och olika intressenter exempelvis banker, leverantörer och stat. Revisor D menar att revisionens syfte är att främja god utveckling av företagsamheten.

2. Revisor D anser inte att revisionens syfte har ändrats något till följd av den datorstödda revisionsmetodik.

3. och 4. Revisor D anser att man inte ska bortse ifrån att revisorsyrket har fått sina törnar och pekar på vad som inträffade för Arthur Anderson som var en av världens ledande revisionsbyråer. Revisorer lever på förtroende som snabbt kan raderas ut. Revisor D säger att revisorskollektivet som helhet påverkas av sådana skandaler. Vidare vill revisor D poängtera att ett tydligt resultat av skandalerna är Sarbanes Oxley Act. Vilket är ett regelverk för att förebygga att liknande skandaler kan inträffa igen. Liknande regelverk kom sedan att utvecklas runt om i världen. I Sverige utvecklades den svenska bolagskoden. Revisor D anser att branschen har blivit effektivare i att nyttja datorstödd revisionsmetodik som ett hjälpmedel. Datorstödd revisionsmetodik är inget nytt fenomen med har sen slutet av 90-talet genomgått stora förändringar. Revisor D anser att revisionen idag har effektiviserats och sättet att arbeta har blivit mer likställt.

Revisionsprocessen

5. Enligt revisor D startar revisionen i ett av revisionsbyråns egenutvecklade program. I detta program finns allt från om revisionsbyrån ska ta sig an klienten. Då bedömer revisorn klienten ur ett omvärldsperspektiv där hänsyn tas till leverantörer, klienter och hur lagstiftning efterföljs. Sedan utvecklas en revisionsplan vilken revisorn sedan jobbar efter. En dialog förs kontinuerligt med klienten.

Det finns vissa revisionsmål som måste uppfyllas i form av bland annat fullständighet, riktighet osv. samt olika rimlighetsbedömningar angående balans- och resultatposter. Revisor D menar att programmet finns med i hela processen och att innan revisorn stängt föregående års revisionsakt i de större företagen kan nästa års revisionsakt påbörjas. I de stora uppdragen är revisionen en pågående process hela året. När det görs en granskning i ett mindre bolag kan en

bokslutsgranskning göras när året gått till ända, när det gäller större bolag måste revisorn börja tidigare än så. Detta verktyg går även att använda till externa konsultuppdrag eftersom det är anpassningsbart, vilket också görs i de fall då det känns effektivt.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på planeringsfasen

6. Enligt revisor D använder de ett program som verktyg för i princip all dokumentation kring en revision. I detta finns det olika steg innehållande alltifrån uppstarten till slutförande av revisionsarbetet. Revisor D berättar att de inte jobbar med alla klienter. Enligt revisor D finns det klienter som de helt enkelt inte vill ha vilket även kan gälla branscher. Sedan läggs revisionen upp, där revisorn väljer om denne exempelvis ska undersöka kundfodringar, leverantörsreskontra, skatter och så vidare. Detta program lever sedan med revisorn genom hela revisionen. Dokumentationen som samlas in under planeringsfasen förs in i programmet och en strategi för revisionen arbetas fram. Det fungerar på så sätt att det som gjorts av en yngre medarbetare övervakas av en mer erfaren medarbetare.

Revisor D menar att erfarenhet från tidigare års arbete självklart finns i planeringsfasen. Det mycket lättare för nya personer att kunna se historisk information med hjälp av det datorstöd som används. Vid revisorns bedömningar om arbetet har utförts i tillräcklig utsträckning kommer professionalismen in. Dessa bedömningar byggs bland annat upp av den tekniska bevisning som finns tillgänglig. Utöver teknisk bevisning förlitar sig revisorn på sin känsla och erfarenhet. Revisor D menar att transparensen har blivit större eftersom personer kan få kunskap om historiska händelser som har inträffat. Den påskrivande revisorn har oftast denna kunskap ändå eftersom de har haft klienten i ett antal år. De kanske även finns mer information i minnet än vad som finns nedtecknat, eftersom möten och luncher tillsammans med klient inte finns nedtecknat. Alla dessa företeelser spelar in och påverkar revisorn i dennes slutgiltiga bedömning. Enligt revisor D är det nog bättre transparens på junior nivå eftersom denna får ett bättre underlag genom datorstödd revisionsmetodik.

Revisor D menar att revisionen i grunden inte har förändrats. Men att det i olika tider läggs fokus på varierande område. Revisor D poängterar att detta inte har

med datorstödet att göra och att detta inte har gjort att något har försvunnit eller förändrats. I grunden är det samma men tiden gör att saker och ting får större fokus och på det sättet antingen lyfts upp eller ner.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på granskningsfasen

7. Revisor D menar att revisorn på senare tid har kommit i större fokus. Det räcker inte med att revisorn har pratat med någon som har sagt något. Finns det inte någon typ av bevis i form av ett skriftligt dokument, då är heller inte momentet utfört. Detta anser respondenten blivit tydligare över åren.

Revisor D menar att det kan ha tillkommit eller försvunnit steg i granskningsfasen men att det inte har med datorstödd revisionsmetodik att göra. Revisionen måste anpassas till klientens struktur och det är inte datorstödd revisionsmetodik som bidrar till att arbetsmomenten ändrats utan det är istället ett hjälpmedel.

I granskningsfasen kan datorstödd revisionsmetodik användas för att göra olika former av analyser. I de fall revisorn jobbar mot en bank eller ett tillverkande företag som har lite större datavolymer är det oftast väldigt svårt att göra en substansgranskning. En substansgranskning innebär att revisorn exempelvis undersöker underlag och verifikat. När volymerna är för stora kan revisorn istället välja att bedöma klientens interna kontroll. I de fall då revisorn känner att de kan förlita sig på klientens interna kontroll kan denne genomföra utökade tester för att öka trygghetsgraden. Då görs en annan typ av revision som innebär att revisorn inte går in och tittar särskilt mycket substantiellt utan förlitar sig på det som kommer ut från systemet, exempelvis att allting som ska faktureras är fakturerat och att det är fakturerat till rätt pris. Revisorn avgör förslagsvis om denne anser sig ha kontroll på deras försäljningsflöde och att lagret har rätt prissättning.

Enligt revisor D används ett verktyg i granskningsfasen som samkör olika system. Detta kan exempelvis göras när ett företag har en lagerbokförning som inte är integrerad med den normala huvudboken. Genom att samköra dessa system kan revisorn sedan upptäcka differenser och vad som orsakar dessa. Sådan information lämnas sedan över till klienten så att de får en förklaring till sina differenser. Enligt revisor D används de här verktygen också vid utvärdering av

fullständighet och fakturering. I klientens system kan revisorn oftast se saker som har utlevererats, denna kan sedan gå in och se saker som har utlevererats men som inte har fakturerats. Revisorn identifierar dessa och lägger dem på en lista för att kunna följa upp anledningen till det inträffade. Revisor D menar att det kan finnas en naturlig orsak till upptäckta avvikelser men att det ändå är något som bör analyseras manuellt. Revisor D anser att verktygen även används som stöd i revisionen, då för att undersöka om klienten har avvikelser i några av sina huvudböcker, sitt lager eller sin balansräkning. Sådana felaktigheter innebär en osäkerhet för revisorn, då kan revisorn med hjälp av datorn analysera dessa differenser.

Enligt revisor D har det skapats ett revisionsstöd där revisionsteamet från början vet vilka områden som ska genomarbetas. I detta stöd granskas fler stora områden exempelvis lager som oftast är en tung balanspost där det kan finnas risker. Risker i lagret kan vara att produkter har legat länge och kanske inte har samma värde som är upptaget i balansräkningen. Klientens information omformateras sedan för att den ska gå in i ett program som gör olika beräkningar. Det kommer sedan ut en färdig rapport med information vilken behöver manuell bearbetning. Detta funkar som ett stöd då revisorn endast behöver analysera de här få transaktioner istället för att behöva analysera hela materialet.

Årligen kvalitetsgranskas även ett antal revisionsakter internt. Det utvärderas då bl.a. om gällande regelverk har efterföljts och om en god revision har genomförts.

Datorstödd revisionsmetodikens påverkan på rapporteringsfasen

8. Revisor D säger att det används datorstöd i rapporteringsfasen men menar att det kan göras på en gammal dator så länge den bara har ett ordbehandlingsprogram. Revisor D poängterar att inte rapporten normalt inte skapas automatiskt i något program utan att det är revisorn som jobbar fram rapporten. När revisorn rapporterar har denne oftast haft någon form av diskussion med bolaget.

Enligt revisor D har inte rapporteringsfasen påverkats särskilt mycket av datorstödd revisionsmetodik. Denne menar vidare att man vid utformandet av

revisionsberättelsen inte påverkas nämnvärt av datorstödet. Revisor D menar att det är lite smidigare att skriva rapporter idag men utöver det är det ingen större skillnad på själva rapporteringen. Datorstödd revisionsmetodik fungerar som ett hjälpmedel.

Datorstödd revisionsmetodiks påverkan på revisorns arbete

9. Revisor D anser att det bl.a. är spårbarheten som drivit fram att det inte ska finnas några pappersakter utan att allt ska dokumenteras i datorn. Respondenten menar vidare att om några oklarheter skulle uppkomma i efterhand så går det att kontrollera i databasen vad som utförts. Skulle något inte finnas med i databasen så är det en brist.

10. Revisor D anser att användandet av datorstödd revisionsmetodik har påverkat revisionens kvalitet positivt.

11. Revisor D menar att det finns fler valmöjligheter vid kritiskt granskande på grund av den datorstödda revisionsmetodiken. Vilket innebär att revisorn inte behöver förlita sig på de listor som kommit ut från systemet utan kan välja att analysera detta manuellt och på så sätt skapa sig en personlig uppfattning om exempelvis priser och felräkningar. Revisor D anser att revisorn har fler valmöjligheter, revisorn har kunnat göra fler stickprov och analysera för att bedöma om det verkar rimligt.

12. Revisor D anser att dokumentationsarbetet har blivit mer metodiskt med hjälp av datorstödd revisionsmetodik. Enligt revisor D använder de sig vid lite större uppdrag av ett program. Revisor D säger att det är de två delarna som arbetas med i samband med dokumentationen och hur de förhåller sig till granskningen. Enligt revisor D finns det tankar på att framledes ha all dokumentation elektroniskt vilket innebär att alla former av stöd ska scannas in och finnas i företagets egenutvecklade program. Anledningen till att ha informationen elektroniskt har med övervakning av akter att göra. Är det elektroniskt stängt och någon öppnar upp akten syns det att det har gjorts och vem som har gjort det. Spårbarheten ökar därmed.

13. Revisor D anser att den tekniska revisionen har blivit starkare.

Andersson, O.
Olsson, J.
Svensson, C.

Revisor D menar att på grund av en högre exakthet fodras har kvalitén ökat. Ett exempel på detta är om klienten själv har gjort en rapport och revisorn tar in motsvarande data i egen dator miljö för att göra en analys på denna och kan vidimera att det som klienten har gjort stämmer, då har revisorn större teknisk bevisning. Ett annat exempel på detta är om revisorn ska göra ett pristest vilket innebär att man värderar efter det senaste anskaffningspriset. Då kan revisorn ta ut deras inköpslista och deras lagerlista och matcha ihop med artikelnummer. Genom detta kan revisorn få bekräftat om priserna stämmer överens med det senaste prislistpriset.