

Masteroppgave ved
Handelshøyskolen BI

Revisjonskvalitet og utdanning
- En kvantitativ studie av norske og svenske
revisorers atferd

Studium:

Master i regnskap og revisjon

Eksamenskode og navn:

GRA 19204 Masteroppgave i regnskap og revisjon

Innleveringsdato:

14.08.2014

Veileder:

Tobias Svanström

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI i Oslo

“Denne oppgaven er gjennomført som en del av Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet, eller de konklusjoner som er trukket.”

Sammendrag

Revisjonskvalitet er stadig tema for debatt og særlig etter finanskrisen og en rekke selskapskollapser det siste tiåret har mange stilt seg spørrende til hvilken kvalitet revisjonen egentlig holder. Revisjonskvalitet er et komplekst konsept som vil kunne påvirkes av mange ulike faktorer, herunder revisors kompetanse, ferdigheter og etiske verdier. Disse karakteristika hos revisor vil i sin tur kunne påvirkes av utdanning.

Formålet med denne oppgave er å undersøke hvorvidt utdanning påvirker revisjonskvalitet ved å studere revisors atferd og handlinger under revisjonsarbeidet. For å kunne analysere revisjonskvalitet benyttes målemetoden “Dysfunksjonell atferd hos revisor”. Denne metode baserer seg på antakelsen om at revisjonen vil være av høyere kvalitet når de individer som utfører den fatter gode beslutninger og handler hensiktsmessig under revisjonsprosessen. Det empiriske material til denne studie er samlet inn ved en Internettbasert spørreundersøkelse blant norske og svenske revisorer. Undersøkelsen ga til sammen 928 svar. Disse er blitt bearbeidet statistisk.

Studien dokumenterer signifikante forskjeller mellom de norske og svenske revisorene når det gjelder utdanningens lengde, struktur og innhold. Også revisors etterutdanning varierer mellom norske og svenske revisorer. Videre viser studien at dysfunksjonell atferd forekommer både blant de norske og svenske revisorene. Selv om forekomsten varierer mellom de to landene kan man ikke på bakgrunn av studiens resultater si noe om hvilket land som har høyest revisjonskvalitet. Studiens resultater gir grunnlag for å konkludere med at utdanning generelt påvirker revisors dysfunksjonelle atferd. Således kan revisors utdanning få konsekvenser for revisjonskvalitet. Lengden på revisors formelle utdanning vil ikke nødvendigvis være avgjørende for revisors dysfunksjonelle atferd, men omfanget av den kontinuerlige etterutdanningen – både generelt og innen etikk – vil påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Avslutningsvis vil også opplevd relevans av revisjons- og etikkundervisning under revisors utdanning påvirke revisors atferd og derigjennom kvaliteten på revisjonsarbeidet.

Forord

Denne oppgave markerer slutten på min mastergrad innen Regnskap og Revisjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Som grunnlag for min masterutdanning har jeg en bachelorgrad i revisjon fra Högskolan i Kristianstad, Sverige. Jeg har i den anledning blitt oppmerksom på at det stilles ulike krav til teoretisk og praktisk erfaring hos revisor i Norge og Sverige, og det er nettopp disse opplevde forskjeller i utdanningssystemene som er bakgrunnen for oppgavens tema.

Jeg ønsker å takke min veileder Tobias Svanström for innspill under utvikling av oppgavens tema og problemstilling, og videre for alle innspill og tilbakemeldinger under arbeidet med selve oppgaven. Siden jeg har skrevet oppgaven alene har jeg hatt stor nytte av diskusjoner med Tobias og de innspill og kommentarer han har bidratt med. Jeg ønsker også å takke Pernilla Broberg for kommentarer i startfasen knyttet til oppgavens tema som var avgjørende for at jeg valgte å gå videre med min idé til forskningsområde.

Arbeidet med oppgaven har til dels vært krevende, men mest av alt har det vært en lærerik prosess. Det har vært både opp- og nedturer under arbeidets gang og i den forbindelse ønsker jeg å takke André for all støtte og forståelse under arbeidet. Videre vil jeg rette en takk til mamma og pappa for oppmuntring og gode råd under prosessen, og for datahjelp mot slutten av arbeidet. Jeg vil også takke Kjersti for hjelp til artikkelsøk og motivasjon til siste innspurt fram mot sommeren. Videre vil jeg takke Tina og Emilie for deres kommentarer og hjelp under utviklingen av spørreskjemaet. Jeg vil også rette en stor takk til Revisorsnämnden for hjelp med kontaktopplysninger til de svenske revisorene og deres serviceinnstilte håndtering av det uventede problem som oppstod under leveringen av disse. Avslutningsvis ønsker jeg å takke samtlige respondenter som har gjort denne studie mulig, og for alle lykkeønskninger og positive ord på veien.

Oslo 14.august 2014

Hanne Sara Kvikne

Forkortelser og begreper

AICPA	American Institute of CPAs.
Big N	De største internasjonale revisjonsnettverkene. På verdensbasis har antallet sunket gjennom årene fra Big 8 til Big 4. I dag består Big 4 av Deloitte, EY, KPMG og PwC. I Norge er det fem store revisjonsselskaper som sammen utgjør en nasjonal Big 5: BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC. I Sverige er det seks store revisjonsselskaper som sammen utgjør en nasjonal Big 6: BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG og PwC.
FAR	Medlemsorganisasjon for revisorer, regnskapsførere og konsulter i Sverige.
FRC	The Financial Reporting Council.
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board.
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
IES	International Education Standard.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
POB	The Public Oversight Board.

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	i
Forord	ii
Forkortelser og begreper	iii
Tabeller og figurer	vi
1. Innledning	1
1.1 Bakgrunn for valg av tema	1
1.2 Hovedlinjer for kravene til utdanning i Norge og Sverige	2
1.3 Kort om revisjonskvalitet	3
1.4 Indikasjoner på forskjeller i revisjonskvalitet	4
1.5 Problemstilling	4
1.6 Avgrensning og presisering	5
1.7 Studiens bidrag	6
1.8 Oppgavens oppbygging	6
2. Vitenskapelig metode	8
2.1 Vitenskapelig utgangspunkt	8
2.2 Forskningsdesign	8
2.3 Teoretisk rammeverk	9
2.4 Hypoteseprøving	10
3. Teoretisk rammeverk	11
3.1 Utdanning	11
3.2 Krav til utdanning	12
3.2.1 Krav til teoretisk og praktisk utdanning	12
3.2.2 Reglene i Norge	13
3.2.3 Reglene i Sverige	14
3.2.4 Sammenligning og kommentar	15
3.3 Krav til etterutdanning	16
3.3.1 Reglene i Norge	16
3.3.2 Reglene i Sverige	16
3.3.3 Sammenligning og kommentar	17
3.4 Revisjonskvalitet	18
3.4.1 Generelt om revisjonskvalitet	18
3.4.2 Ulike definisjoner på revisjonskvalitet	19
3.4.3 Måling av revisjonskvalitet	20

3.5 Dysfunksjonell atferd.....	22
3.5.1 Bakgrunn	22
3.5.2 Interessekonflikten kvalitet versus kostnad.....	23
3.5.3 Ulike typer dysfunksjonell atferd og kobling til revisjonskvalitet.....	24
3.5.4 Etske vurderinger	26
3.5.5 Kompleksiteten ved dysfunksjonell atferd.....	27
3.6 Hypoteser	28
4. Empirisk metode.....	31
4.1 Metode for datainnsamling	31
4.2 Utforming av spørreskjema.....	31
4.2.1 De uavhengige variablene som måler utdanning	32
4.2.2 Den avhengige variabelen dysfunksjonell atferd	35
4.2.3 Kontrollvariabler	38
4.2.4 Valg av skala	42
4.3 Pilotstudie	43
4.4 Populasjon og utvalg.....	43
4.4.1 Norske revisorer	43
4.4.2 Svenske revisorer	45
4.5 Analyse av bortfall.....	46
4.5.1 Bortfallsanalyse ved hjelp av karakteristika hos revisor	47
4.5.2 Bortfallsanalyse ved sammenligning av tidlige og sene svar.....	49
4.6 Statistisk bearbeidelse	50
4.7 Reliabilitet og validitet.....	51
5. Empirisk analyse.....	55
5.1 Normalitet	55
5.2 Deskriptiv statistikk	55
5.2.1 Karakteristika hos revisor.....	55
5.2.2. Revisors utdanning.....	57
5.2.3 Dysfunksjonell atferd	62
5.3 Fremgangsmåte for hypotesetesting.....	65
5.4 Gjennomføring av regresjonsanalysene	65
5.4.1 Avhengige variabler	65
5.4.2 Uavhengige variabler	65
5.4.3 Kontrollvariabler	66

5.4.4 Forutsetninger for regresjonsanalyser	67
5.5 Resultater fra regresjonsanalysene	69
5.5.1 Oversikt over gjennomførte regresjonsanalyser	69
5.5.2 Hypotesetesting	71
5.5.3 Signifikante kontrollvariabler	76
5.5.4 Oppsummering av hypotesetestingen	78
6. Konklusjon og diskusjon	81
6.1 Norske versus svenske revisorer	82
6.1.1 Utdanning	82
6.1.2 Dysfunksjonell atferd	82
6.2 Lengden på revisors utdanning	82
6.3 Revisors etterutdanning	83
6.4 Opplevd relevans av revisjonsundervisning under utdanningen	83
6.5 Revisors etikkundervisning	84
6.6 Konklusjon	86
6.7 Forslag til videre forskning	87
Referanser	88
Vedlegg 1: Følg brev og spørreundersøkelse	98
Vedlegg 2: Resultater bortfallsanalyse	112
Vedlegg 3: Eksempel gjennomgang av forutsetninger lineær regresjon	113
Vedlegg 4: Korrelasjonsmatriser	120
Vedlegg 5: Regresjonsanalyser hypotese 5	126
Vedlegg 6: Innlevert skisse til masteroppgaven	128

Tabeller og figurer

Figur 3.1 Kategorisering av dysfunksjonell atferd	25
Tabell 4.1 Variabler som måler dysfunksjonell atferd	35
Tabell 4.2 Utvalg, svar og bortfall	46
Tabell 4.3 Bortfallsanalyse norske revisorer	48
Tabell 4.4 Bortfallsanalyse svenske revisorer	49
Tabell 4.5 Cronbach's Alpha	52
Tabell 5.1 Karakteristika hos revisor	56
Tabell 5.2 Karakteristika hos revisor 2	57

Tabell 5.3 Utdanning	57
Tabell 5.4 Utdanning 2	58
Tabell 5.5 Undervisningsformer	60
Tabell 5.6 Påstander om utdanning	60
Tabell 5.7 Opplevd relevans av fag	61
Tabell 5.8 Dysfunksjonell atferd	62
Tabell 5.9 Sammenligning tidligere studier	63
Tabell 5.10 Forekomst av dysfunksjonell atferd	64
Tabell 5.11 Uavhengige variabler	66
Tabell 5.12 Kontrollvariabler	66
Tabell 5.13 Oversikt over gjennomførte regresjonsanalyser	70
Tabell 5.14 Hypotese 1	71
Tabell 5.15 Hypotese 3	73
Tabell 5.16 Hypotese 4	74
Tabell 5.17 Oppsummering av signifikante variabler i hypotese 5	75
Tabell 5.18 Signifikante kontrollvariabler	77
Tabell 5.19 Oppsummering av hypotesetestingen	78

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for valg av tema

Revisjonskvalitet er stadig tema for debatt og særlig etter finanskrisen og en rekke selskapskollapser det siste tiåret er det blitt satt spørsmålsteget ved hvilken kvalitet revisjonen egentlig holder (Duff 2004; Francis 2004; ICAEW 2010; Humphrey et al. 2011). Revisjon av finansielle regnskaper er essensielt for at finansmarkeder skal fungere og det er derfor viktig å sørge for at revisjonen holder høy kvalitet (Carrington 2010a). Høy revisjonskvalitet er en fundamental forutsetning for at aktører på finansmarkedet skal ha tillit til den informasjon som selskapene presenterer, noe som er sentralt for å sikre en effektiv fordeling av økonomiske ressurser (Kilgore, Radich og Harrison 2011; Broberg 2013). Videre kan revisjon av høy kvalitet bidra til å forbedre kvaliteten på selskapenes finansielle regnskaper og kan således være en medvirkende faktor til at informasjonsasymmetrien mellom selskapet og dets interessenter reduseres (Sundgren 2009).

Revisjonskvalitet er imidlertid et komplekst emne og vil kunne påvirkes av mange ulike faktorer (IAASB 2011). Én slik påvirkningsfaktor som går igjen i mye av den eksisterende litteraturen på området er revisors karakteristika og egenskaper. Som eksempel nevnes revisors kompetanse, ferdigheter, etiske verdier og profesjonelle skepsis (FRC 2008; ICAEW 2010; Francis 2011; Broberg 2013; Knechel et al. 2013). IAASB (2011) anser at det er revisors kunnskaper og erfaring som kan utgjøre den reelle forskjell når det gjelder revisjonskvalitet. Revisors kunnskaper og kompetanse vil i sin tur avhenge blant annet av revisors utdanning.

I dagens samfunn er utdanning vanlig forekommende og stadig flere har en bakgrunn fra universitet eller høyskole. Utdanning vil ikke bare kunne påvirke ferdigheter og kunnskaper, men også studentenes atferd, verdier og holdninger (Shephard 2008). Således vil studentenes personlige kvaliteter revideres og utvikles gjennom utdanning (Meyer 1977). Høyere utdanning vil ha langvarige effekter på kunnskaper, ferdigheter og holdninger hos individer (Low, Davey og Hooper 2008) og har derfor stor betydning i dagens samfunn. Knechel (2000) anser at en utdanning innen revisjon skal lære studentene å fatte revisjonsbeslutninger og utdanningen vil derfor være nært knyttet til vurderinger, atferd og beslutningstaking. Videre vil en dyp forståelse for virksomheter,

forretningsrisikoer og strategier være avgjørende for revisors arbeid, og slik forståelse vil både avhenge av kunnskaper ervervet gjennom utdanning og arbeidserfaring (Knechel 2000). Utdanning vil øke individers kognitive evne og påvirke deres atferd (Cutler og Lleras-Muney 2010). Siden revisjonskvalitet vil påvirkes av individers atferd og dessuten av deres kognitive evne (Knechel 2000) kan man intuitivt anta at utdanning kan få betydning for revisjonskvaliteten. Det finnes også forskning som indikerer at dette er tilfellet i virkeligheten. Gul, Wu og Yang (2013) viser indikasjoner på at høyere utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten, mens Chen et al. (2013) argumenterer for at ulike utdanningsnivåer kan være en forklarende faktor til forskjeller i revisjonskvalitet.

Som nevnt over vil også revisors etiske vurderinger være en faktor knyttet til revisors karakteristika som kan påvirke revisjonskvalitet. Tidligere forskning viser at man gjennom utdanning kan påvirke revisor etiske vurderinger og evne til moralsk resonnering (Ponemon og Glazer 1990; Kracher, Chatterjee og Lundquist 2002). Også undervisning i etikk som en del av revisors utdanning har vist seg å påvirke revisors evne til moralsk resonnering (Eynon, Hill og Stevens 2012). Utdanning generelt og undervisning innen etiske emner spesifikt kan derfor være mulige forklaringsfaktorer til variasjoner i revisjonskvalitet.

1.2 Hovedlinjer for kravene til utdanning i Norge og Sverige

I Norge skiller man mellom registrerte og statsautoriserte revisorer og kravet til teoretisk utdanning er enten tre eller fem år avhengig av hvilken type autorisering man ønsker. I Sverige har man nylig gått over til kun en autoriseringskategori og for å bli *auktoriserad revisor* kreves åtte år med teoretisk og praktisk utdanning. Av disse skal tre år være utdanning ved høyskole eller universitet, tre år skal være praktisk erfaring, mens de to øvrige årene kan fordeles som man ønsker mellom teori og praksis. Det svenske regelverket stiller mer spesifikke krav til hvilke emner som skal inngå i utdanningen og det er blant annet krav om at studentene oppnår dobbelt så mange studiepoeng innen juridiske emner sammenlignet med det norske regelverkets minstekrav. I Norge kreves det på den andre siden uttrykkelig at studiet skal være innen revisjon og regnskap, og masterstudiet som kreves for å bli statsautorisert revisor kan kun tas ved to ulike studiesteder. Det svenske regelverket tillater på den andre siden en mer generell økonomisk utdanning som kan tas ved mer enn tretti ulike studiesteder. Det eksisterer således

forskjeller mellom kravene på de svenske og norske revisorene både når det gjelder lengden på, innholdet i, og strukturen av utdanningen.

Det er også forskjeller mellom de to landene når det gjelder krav til etterutdanning. I Norge gjelder kravet til etterutdanning kun for ansvarlige revisorer, mens det i Sverige gjelder for alle som fortsatt ønsker å inneha sin autorisering. Det kreves flere timer etter det svenske systemet, men i Norge er det mer spesifikke retningslinjer til hvilke emner etterutdanningen skal omhandle.

1.3 Kort om revisjonskvalitet

Til tross for at revisjonskvalitet stadig er i søkelyset finnes det ingen universell akseptert og anerkjent definisjon (Kilgore, Radich og Harrison 2011). DeAngelos (1981, 186¹) betraktninger kan imidlertid gi et utgangspunkt for en innledende forståelse av revisjonskvalitet ved følgende definisjon: “den felles sannsynlighet markedet anser at foreligger for at revisor både vil (a) oppdage feilinformasjon i klientens regnskap, og (b) rapportere om denne”. Revisjonskvalitet vil således avhenge både av revisors kompetanse, hvilke revisjonshandlinger som utføres, omfanget av revisors tester, samt revisors uavhengighet.

Francis (2004) anser at revisjonskvalitet som teoretisk begrep vil strekke seg fra lav til høy og at revisjonsfeil vil oppstå i den nedre del av denne skala. Det er med andre ord ingen tvil om at man ønsker revisjon av høy kvalitet. Det finnes imidlertid ikke noen generelt akseptert og anerkjent metode for hvordan man skal måle revisjonskvalitet og tidligere forskning har anvendt en rekke ulike angrepsvinkler for å løse dette måleproblem. (Kilgore, Radich og Harrison 2011). En av disse angrepsvinkler innebærer at man evaluerer revisjonskvalitet ved å se på revisors utførelse av revisjonen. Det innebærer med andre ord “to look behind the audit veil” (Coram, Ng og Woodliff 2003, 1). Nor, Smith og Ismail (2009) anser at man gjennom å undersøke revisors atferd under revisjonens gang kan vurdere hvorvidt de opptrer hensiktsmessig når de utfører revisjonsprosedyrene. Denne metode er blitt benevnt “dysfunctional auditor behavior”, heretter dysfunksjonell atferd hos revisor. Metoden baserer seg på en antakelse om at revisors atferd vil reflekteres i utfallet av revisjonen og således vil atferden påvirke revisjonskvaliteten (Nor, Smith og Ismail 2009).

¹ Egen oversettelse

Dysfunksjonell atferd hos revisor anses å være en uheldig løsning på den interessekonflikt som eksisterer mellom kvalitet og kostnad (McNair 1991). Revisor vil ofte være utsatt for motstridende press der det på den ene siden ønskes at revisjonen utføres til lav kostnad og på den andre siden er av høy kvalitet. Dette press vil kunne påvirke revisors reaksjoner og handlemåte, noe som videre vil kunne påvirke det endelige resultatet av revisjonen (Nor, Smith og Ismail 2009). Dysfunksjonell atferd hos revisor anses således å være forbundet med svekket revisjonskvalitet (POB 2000; McNamara og Liyanarachchi 2008). Til tross for dette er dysfunksjonell atferd blitt påvist i en rekke land gjennom tidligere forskning, blant annet i USA (Alderman og Deitrick 1982; Kelley og Margheim 1990; Malone og Roberts 1996), Irland (Otley og Pierce 1996b; Pierce og Sweeney 2004), Storbritannia (Willett og Page 1996), Australia (Coram, Ng og Woodliff 2003) og Sverige (Svanberg og Öhman 2013).

1.4 Indikasjoner på forskjeller i revisjonskvalitet

Sormunen et al. (2013) presenterer signifikante forskjeller mellom de nordiske landene når det gjelder revisors rapportering vedrørende fortsatt drift. Studien viser at norske revisorer mer trolig vil ta forbehold i forkant av konkurs sammenlignet med svenske revisorer. Det eksisterer således variasjoner i revisors rapporteringsatferd mellom de to landene, noe som innebærer at det også kan eksistere forskjeller i revisjonskvalitet. Som mulige forklaringer til denne variasjon nevner Sormunen et al. (2013) de ulike formelle utdanningskrav samt ulike krav til kontinuerlig etterutdanning. Denne studie har til formål å undersøke nettopp hvordan slike krav til utdanning respektive etterutdanning påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten.

1.5 Problemstilling

Den overordnede problemstillingen i denne studie er:

Påvirker utdanning revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten?

For å svare på problemstillingen kommer utdanningens påvirkning på dysfunksjonell atferd å testes blant norske og svenske revisorer. Studien vil fokusere på ulike delspørsmål som sammen vil belyse revisors utdanning og hvordan dette påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten. For å understøtte studiens overordnede problemstilling vil følgende delspørsmål undersøkes:

Er det forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet?

Hvordan påvirker lengden på utdanningen revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet?

Hvordan påvirker revisors opplevde relevans av revisjonsundervisningen under utdanningen forekomsten av dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet?

Hvordan påvirker revisors etikkundervisning under utdanningen forekomsten av dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet?

Hvordan påvirker revisors etterutdanning forekomsten av dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet?

1.6 Avgrensning og presisering

Studien begrenser seg til revisorer i Norge og Sverige. Årsaken til dette er min kjennskap til disse to landenes utdanningssystemer siden jeg har tatt deler av min utdanning i Norge og deler i Sverige. Forskjeller i krav til utdanning åpner dessuten for å få respondenter med ulik utdanningsbakgrunn, noe som er en forutsetning for å kunne si noe om hvordan utdanning påvirker revisjonskvalitet. Disse to land er egnet til studiens formål siden tidligere forskning viser variasjoner i revisors atferd mellom norske og svenske revisorer, noe som kan indikere forskjeller også i revisjonskvalitet.

Videre anvendes dysfunksjonell atferd hos revisor som målemetode for å kunne si noe om revisjonskvalitet. Revisjonskvalitet er et komplekst emne og alle tidligere benyttede målemetoder knyttet til konseptet er imperfekte (Eilifsen 2005). Mange av de metoder som tidligere er anvendt for å måle revisjonskvalitet baserer seg imidlertid på eksisterende rapporter eller dokumenter slik at det dreier seg om arkivbasert forskning. Man har eksempelvis sett på revisjonsberetningen, resultatkorrigeringer eller resultater fra tilsyn. Ved slike målemetoder har man imidlertid en begrenset mulighet til å få bakgrunnsinformasjon om den individuelle revisors utdanning, noe som kreves for å kunne besvare studiens forsknings spørsmål. Dysfunksjonell atferd måles på den andre siden ofte ved hjelp av selvrapporteringsstudier der revisor besvare på spørsmål vedrørende sin

atferd under revisjonsarbeidet. En slik målemetode åpner for å inkludere selvrappporterende spørsmål om revisors utdanning og således kan man få den informasjon som er nødvendig for å besvare studiens problemstilling.

1.7 Studiens bidrag

Denne studie bør vær av interesse for den norske og svenske revisjonsbransjen. Både myndigheter, revisjonsselskaper, interessenter og utdanningsinstitusjoner bør ha interesse av å få mer kunnskap om hvordan utdanning påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten. I den norske revisjonsbransjen er det nylig fremmet et forslag om å endre kravene til utdanning hos revisor slik at også en mastergrad i økonomi og ledelse skal kunne oppfylle kravene til å bli statsautorisert revisor. Innsikter i hvordan utdanningen påvirker revisors atferd vil kunne gi verdifulle innsikter i denne debatt.

Revisjonskvalitet har vært emne for mye forskning på internasjonalt nivå, men det finnes begrenset med forskning vedrørende revisjonskvalitet i Norge. Denne studie vil derfor være et bidrag til norsk forskning på området. Videre vil studien bidra med forskning om revisjonskvalitet på individnivå. Mye av den tidligere forskningen fokuserer på hvordan variasjoner i revisjonskvalitet kan forklares ved å se på forskjeller mellom revisjonsselskapene og mellom revisjonsteamene. Imidlertid har man den senere tiden flyttet fokus til de enkelte individers påvirkning på revisjonskvalitet (se for eksempel Breesch og Branson 2009; Chen et al. 2013; Gul, Wu og Yang 2013; Sundgren og Svanström 2014). Denne studie vil således bidra med innsikter om hvordan den enkelte revisor påvirker revisjonskvaliteten ved å se på hvordan revisors utdanning påvirker dennes atferd.

Hva jeg har observert er det heller ikke foretatt undersøkelser av revisors dysfunksjonelle atferd i Norge og studien vil bidra med innsikter knyttet til dette. Studien vil også bidra til nye innsikter gjennom å sammenligne norske og svenske revisorerers atferd. Mitt praktiske bidrag blir å bedømme hvordan revisorer i Norge og Sverige opptrer, og derigjennom gi indikasjoner på hvordan revisjonskvaliteten er. Videre vil jeg også bidra med å kartlegge revisorenes utdanningsbakgrunn og se hvordan dette påvirker revisors atferd.

1.8 Oppgavens oppbygging

I kapittel 2 presenteres det vitenskapelige utgangspunkt for denne studie og studiens forskningsdesign. Videre følger en forklaring av hvordan det teoretiske

rammeverket i kapittel 3 er tatt frem. I kapittel 3 presenteres teorier og tidligere forskning som studien tar utgangspunkt i. Kapitlet avsluttes med studiens hypoteser. I kapittel 4 beskrives den empiriske metode som studien bygger på og her forklares det hvordan studien er gjennomført i praksis. Videre presenterer kapittel 5 studiens empiriske material og analyser av dette. Avslutningsvis diskuteres studiens resultater i kapittel 6. Her finnes også avsluttende konklusjoner og forslag til videre forskning.

2. Vitenskapelig metode

2.1 Vitenskapelig utgangspunkt

Det vitenskapelige utgangspunkt for denne studie er positivismen siden denne tilnæringsmåte muliggjør en søking etter regelmessigheter og sammenhenger (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Med en positivistisk tilnæringsmåte tar jeg utgangspunkt i eksisterende teori og tidligere forskning, for deretter å formulere hypoteser som skal testes gjennom innsamlede empiriske data (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Jeg vil altså starte med teori, designe en forskningsstrategi for å teste hypoteser og deretter samle inn data for å undersøke sammenhenger. Studien vil således være deduktiv (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Deduksjon innebærer at man trekker konklusjoner ved hjelp av logisk resonnering og man utvikler hypoteser basert på eksisterende teori. Det innebærer at tidligere forskning og eksisterende teori, samt de hypoteser som bygger på dette, vil påvirke resten av forskningsprosessen (Ghauri og Grønhaug 2010).

2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er det rammeverk man anvender ved innsamling av data og etterfølgende analyser for å besvare forskningsspørsmålet. Forskningsdesignen vil i stor grad være avhengig av strukturen på studiens overordnede problemstilling (Ghauri og Grønhaug 2010). I denne studie er den overordnede problemstillingen *“Påvirker utdanning revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten?”*. For å besvare denne problemstilling er det nødvendig med informasjon om revisorenes utdanningsbakgrunn og innsikter i hvilken kvalitet deres revisjonsarbeid holder. Siden det er kjent hvilken informasjon som er ønskelig for å kunne besvare denne, er problemstillingen strukturert (Ghauri og Grønhaug 2010). Deskriptiv design er egnet til å besvare strukturerte problemstillinger og benyttes når man ønsker å beskrive eller finne sammenhenger mellom en eller flere begreper eller variabler. Hensikten med en slik design er å ta frem en kvantifisert beskrivelse av et fenomen, i dette tilfellet norske og svenske revisorer. I denne studie vil til dels en deskriptiv design anvendes da jeg ønsker å beskrive norske og svenske revisorers utdanningsbakgrunn, deres atferd samt mulige sammenhenger mellom disse faktorer. Strukturerte problemstillinger kan også besvares ved hjelp av en kausal design som i kontrast til en deskriptiv design innebærer årsak-virkning-problemer. Kausal forskning har til hensikt å avdekke årsakssammenhenger (Ghauri og Grønhaug 2010). Studiens forskningsdesign vil således også til dels være kausalt

da jeg ønsker å beskrive en mulig årsakssammenheng mellom den avhengige variabelen revisjonskvalitet og forklaringsvariabelen utdanning.

Forskningsmetode er de teknikker man anvender for å samle inn det empiriske materialet og valg av metode vil avhenge av forskningsproblemet samt formålet med forskningen (Ghauri og Grønhaug 2010). I følge Saunders, Lewis og Thornhill (2012) er kvantitativ forskning ofte assosiert med en positivistisk tilnæringsmåte og deduksjon der man anvender det empiriske materialet til å teste sine hypoteser som bygger på eksisterende teori. Ved kvantitativ metode undersøker man sammenhenger mellom ulike variabler og analyserer disse ved hjelp av statistiske teknikker. Siden jeg ønsker å teste hypoteser og finne mulige sammenhenger mellom studiens variabler er det hensiktsmessig å bruke kvantitativ metode for å besvare studiens problemstilling.

2.3 Teoretisk rammeverk

Et teoretisk rammeverk vil være av betydning for studien på flere måter. For det første vil man gjennom eksisterende teori og forskning finne studiens teoretiske utgangspunkt. Man vil videre kunne finne relevante metoder og variabler som kan anvendes i studien. Avslutningsvis vil det teoretiske rammeverket bidra til å posisjonere studien (Ghauri og Grønhaug 2010). Det teoretiske rammeverk i denne studie presenterer tidligere forskning og annen aktuell litteratur knyttet til utdanning, revisjonskvalitet og dysfunksjonell atferd. Videre presenteres de norske og svenske formelle kravene til utdanning og etterutdanning hos revisor.

For å utarbeide det teoretiske rammeverket har jeg benyttet meg av Handelshøyskolen BI's biblioteksdatabase Bibsys Ask. De databaser jeg har anvendt meg av er Web of Science, Business Source Complete og Idunn. I tillegg har jeg i stor grad anvendt meg av Google Scholar for å finne relevant litteratur. Aktuelle søkeord har vært *audit quality*, *dysfunctional auditor behavior*, *audit education*, *ethical judgments* og *reduced audit quality*. Jeg har også tatt utgangspunkt i referanselister i gjennomgått litteratur for å utvide min innsamling av artikler. For å finne frem til de krav som stilles til revisors utdanning og etterutdanning har jeg benyttet meg av de aktuelle regelverk i Norge og Sverige.

Det teoretiske rammeverket bygger først og fremst på vitenskapelige artikler, noe som øker dets pålitelighet og troverdighet. Gjennom å lese et stort antall artikler

har jeg fått et bredt syn på revisjonskvalitet samt dysfunksjonell atferd og har således kunnet ta hensyn til ulike forfatteres oppfatninger og konklusjoner. Imidlertid er mye av forskningen på området gjennomført i andre land og under andre institusjonelle rammer enn de som gjelder i Norge. Det innebærer at konklusjoner ikke uten videre kan overføres til denne studies problemstilling. Imidlertid er forskning på revisjon i Norge noe begrenset (Eilifsen 2005) og det er således nødvendig med en internasjonal angrepsvinkel for å få et tilstrekkelig empirisk grunnlag. Det skal nevnes at dysfunksjonell atferd hos revisor tidligere er undersøkt og påvist i Sverige (Svanberg og Öhman 2013). Det eksisterer også svensk forskning vedrørende revisjonskvalitet (Sundgren 2009; Sundgren og Svanström 2013, 2014). Dette åpner for at man til en viss grad kan trekke paralleller mellom nordiske revisorer og øvrig internasjonal forskning.

2.4 Hypoteseprøving

Hypotesetesting er i følge Saunders, Lewis og Thornhill (2012) et viktig element i den positivistiske tilnæringsmetoden og er dessuten et kjennetegn ved deduksjon. Hypotesetesting er en stor del av all forskning, men er særlig relevant ved kvantitative metoder (Ghuri og Grønhaug 2010). Med utgangspunkt i eksisterende kunnskap og teorier fra tidligere forskning utvikler man antakelser som senere testes ved hjelp av statistiske metoder (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Hypotesetesting innebærer testing ved falsifikasjon. Man ønsker med andre ord å vise at det er usannsynlig at de antakelser man har tatt frem er feil (Ghuri og Grønhaug 2010). Med utgangspunkt i tidligere forskning og eksisterende litteratur er det tatt frem fem hypoteser som skal testes i denne studie. Disse presenteres sist i kapittel 3 om det teoretiske rammeverket.

3. Teoretisk rammeverk

3.1 Utdanning

Utdanning er blitt vanlig forekommende i dagens samfunn og stadig flere har utdanning fra universitet eller høyskole. Utdanning vil ikke bare utvikle ferdigheter og kunnskaper hos individer, men også påvirke studentenes atferd, verdier og holdninger (Shephard 2008). Således vil studentenes personlige kvaliteter og karakteristika revideres og utvikles gjennom utdanning (Meyer 1977). Siden høyere utdanning vil ha langvarige effekter på kunnskap, ferdigheter og holdninger hos individer (Low, Davey og Hooper 2008), vil utdanning ha stor påvirkningskraft i dagens samfunn.

I tillegg til å gi studentene faglig utvikling, vil høyere utdanning også signalisere til samfunnet hvilke ferdigheter man besitter (Åmo og Kolvereid 2010). Meyer (1977) forklarer at utdanning bidrar til å skape offisielle klassifiseringer av individer og deres kunnskaper, og at utdanning således definerer hvilke personer som får tilgang til verdifulle posisjoner i samfunnet ved å indikere hvem som besitter den nødvendige kunnskapen. Utdanning er derfor viktig for å skape og definere profesjoner og profesjonelle yrkesutøvere (Meyer 1977). Van Wyhe (2007) poengterer at utdanning er en kritisk faktor for at revisjon skal anses å være en profesjon på lik linje med medisin og rettsvitenskap. For at revisjon skal ha status som en profesjon anser Collin (2011) at yrkesutøvelse må basere seg på praktisk erfaring og vitenskapelig kunnskap. Praktisk erfaring får man gjennom å arbeide med revisjon i praksis, mens vitenskapelig kunnskap er universitetenes og høyskolenes ansvar. Utdanning spiller således en stor rolle for at individer skal få den kunnskap som revisjonsprofesjonen krever (Arens og Elder 2006).

Knechel (2000) anser at en utdanning innen revisjon lærer studentene å fatte revisjonsbeslutninger og derfor vil slik utdanning være nært knyttet til vurderinger, atferd og beslutningstaking. Videre vil en dyp forståelse for virksomheter, forretningsrisikoer og strategier være avgjørende for revisors arbeid og slik forståelse vil være basert på kunnskaper ervervet både gjennom utdanning og arbeidserfaring (Knechel 2000). Kompetanse vil med andre ord bygges opp gjennom både teoretisk utdanning og praktisk erfaring (Milligan 1998). Dersom man blir kastet rett ut i arbeidslivet vil man ofte opparbeide seg en situasjonsspesifikk kompetanse som det er vanskelig å overføre til andre

situasjoner, og således er formell utdanning viktig. Mens arbeidserfaring gir individer situasjonsspesifikk kunnskap, vil teoretisk utdanning gi konseptuell, generell kunnskap som enklere kan overføres og anvendes i ulike situasjoner. Cutler og Lleras-Muney (2010) argumenterer for at utdanning øker individenes kognitive evne og påvirker deres atferd. Siden revisjonskvalitet påvirkes av individers atferd og dessuten av den kognitive evnen (Knechel 2000) kan utdanning få betydning for kvaliteten på revisjonen. Også IAASB (2013) anser at klare krav til utdanning vil kunne påvirke revisjonskvaliteten positivt. Videre vil profesjonelle ferdigheter hos revisor være kritisk for høy revisjonskvalitet, og slike ferdigheter vil utvikles ved en kombinasjon av teoretisk trening og praktisk erfaring.

Tidligere forskning viser at utdanning kan påvirke revisor på flere måter. Det finnes blant annet indikasjoner på at revisors syn på sin rolle og revisjon som helhet kan påvirkes gjennom utdanning (Monroe og Woodliff 1993; Grambling, Schatzberg og Wallace 1996; Ferguson, Richardson og Wines 2000). Utdanning kan også påvirke revisors evne til moralsk resonnering samt etiske vurderinger (Eynon, Hill og Stevens 1997; Pierce og Sweeney 2010). Siden handlingsvalg og atferd vil påvirkes av revisors evne til moralsk resonnering, kan utdanning innen etiske emner få betydning for revisors atferd ved at revisors etiske vurderinger endres. Gul, Wu og Yang (2013) viser videre indikasjoner på at utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten, mens Chen et al. (2013) argumenterer for at forskjeller i revisjonskvalitet kan forklares av ulike utdanningsnivåer.

3.2 Krav til utdanning

3.2.1 Krav til teoretisk og praktisk utdanning

For at Norge skal oppfylle sine forpliktelser som EØS-medlem må norske lovregler om revisjon tilfredsstillende kravene i EUs åttende direktiv. Sverige er forpliktet til å tilfredsstillende kravene i direktivet gjennom sitt medlemskap i EU. Det følger av EUs åttende direktiv artikkel 6 at revisor må ha “..fulgt teoretisk undervisning, gjennomgått praktisk opplæring og bestått en fageksamen..” for å kunne godkjennes som revisor. Den teoretiske delen av undervisningen skal foregå ved universitet eller på tilsvarende nivå. Det stilles imidlertid ingen krav til lengden av den teoretiske utdanningen.

3.2.2 Reglene i Norge

3.2.2.1 Gjeldende regler

I Norge skiller man mellom registrerte og statsautoriserte revisorer. Det følger av revisorloven § 3-2 første og andre ledd at det kreves en revisjonsutdanning på bachelornivå for å få godkjenning fra Finanstilsynet som registrert revisor og revisjonsutdanning på masternivå for å få godkjenning som statsautorisert revisor. Bachelorgrad i revisjon tilbys i dag ved 13 ulike studiesteder. Imidlertid er det kun Handelshøyskolen BI i Oslo og Norges Handelshøyskole i Bergen som tilbyr en mastergrad i regnskap og revisjon. Opptak til masterstudiet krever at man har gjennomført en bachelorgrad med en særskilt fagsammensetning og oppnådd bestemte karakterkrav (Revisorforeningen 2014).

Revisorforskriften § 1-1 gir Finanstilsynet hjemmel til å fastsette karakternivå for å oppnå godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor. Det følger av Kredittilsynets brev av 8. oktober 2003 at på masternivå kan ingen karakter være svakere enn C dersom godkjenning som statsautorisert revisor skal kunne gis. Bakgrunnen for karakterkravet er at statsautoriserte revisorer skal kunne dokumentere at de besitter tilstrekkelige kunnskaper til å inneha autorisasjonen og utøve yrket. For å oppnå godkjenning som registrert revisor må man oppnå karakteren C eller bedre i fordypningsemner med avsluttende revisoreksamen. (Kredittilsynet 2003). Disse angis i Forskrift om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon § 3 og er revisjon (15 studiepoeng), årsregnskap inkludert IFRS (15 studiepoeng), skatterett (15 studiepoeng) og rettslære (7,5 studiepoeng).

Videre stilles det som krav for begge autoriseringstypene at man har minst tre års variert praksis innen revisjon, jf. revisorloven § 3-3 første ledd. I begge tilfeller må også praktisk prøve avlegges, jf. revisorloven § 3-3 femte ledd. Finanstilsynet krever i utgangspunktet at man er med på revisjon av selskaper i minimum seks ulike bransjer for å oppfylle lovkravet om at praksisen skal være variert (Finanstilsynet 2009).

3.2.2.2 Forslag om endring av utdanningsløpet

Revisorforeningen utarbeidet i 2013 et forslag om å endre utdanningskravene for revisorer i Norge slik at man også kvalifiserer til statsautorisering dersom man har en mastergrad i økonomi og administrasjon. Forslaget ble utarbeidet etter innspill fra revisjonsselskapenes representanter og medlemmer av Revisorforeningens

styre. Per dags dato har en stor andel av studentene ved masterstudiet i regnskap og revisjon en mastergrad i økonomi og administrasjon fra før. Disse må i tillegg til sin tidligere mastergrad fullføre ytterligere ett år på masterstudiet i regnskap og revisjon for å kunne bli statsautoriserte revisorer (Revisorforeningen 2013). Det innebærer at en stor andel av dagens revisorer må ha seks års utdanning for å kvalifisere til godkjenning som statsautorisert revisor. Etter svar i brev fra Finanstilsynet 14. mai 2013 kom det frem at det ikke var enighet om alle punkter ved forslaget. Revisorforeningen, utdanningsinstitusjonene og Finanstilsynet jobber videre med å ta frem et nytt forslag (Revisorforeningen 2013).

3.2.3 Reglene i Sverige

3.2.3.1 Bakgrunn: Tidligere regler om kvalifiserte revisorer

Tidligere skilte man mellom to ulike kvalifiseringer i Sverige; *godkänd revisor* og *auktoriserad revisor*. Imidlertid var det først i 1995 at det ble det innført krav om å avlegge prøve for å oppnå kvalifiseringen *godkänd revisor* og i realiteten opererte man således med tre ulike typer benevninger; *auktoriserad revisor*, *godkänd revisor med revisorsexamen*, samt *godkänd revisor utan revisorsexamen* (FAR 2014a). Fra 1995 til 2013 var kravet for å bli *godkänd revisor* en treårig bachelorgrad fra universitet eller høyskole, tre års praksis samt avlagt revisoreksamen. Videre var kravet for å oppnå kvalifiseringen *auktoriserad revisor* at man i tillegg til en bachelorgrad også hadde fullført ytterligere utdanning med minst 60 studiepoeng – det vil si til sammen fire år utdanning fra universitet eller høyskole, fem år praksis samt avlagt høyere revisoreksamen. Dette fulgte av §§ 4 og 5 i Förordning (1995:665) om revisorer før denne ble endret av förordning (2013:226).

Fra 1. juni 2013 ble imidlertid muligheten til å oppnå kvalifiseringen *godkänd revisor med revisorsexamen* fjernet, jf. proposition (2012/12:61). Regjeringen så ingen grunn til å skille mellom de to kategoriene *godkänd* og *auktoriserad*, og anså videre at et slikt skille gjorde reglene mer kompliserte enn hva som var nødvendig. En *godkänd revisor med revisorsexamen* avlagt før 1. juni 2013 ble automatisk *auktoriserad revisor* mens en *godkänd revisor utan revisorsexamen* vil være *godkänd revisor* også etter lovendringen (FAR 2014a).

3.2.3.2 Dagens regler om kvalifiserte revisorer

For å bli *auktorisert revisor* stiller Revisorslag (2001:883) § 4 blant annet krav til utdanning, jf. nr. 4. De detaljerte kravene følger av Förordning (1995:665) om revisorer § 4. For å kunne avlegge revisoreksamen, og derigjennom oppnå autoriseringen, kreves at man har gjennomført en teoretisk samt praktisk utdanning på totalt åtte år. Den teoretiske delen av utdanningen skal gjennomføres gjennom minimum tre år ved universitet eller høyskole innen fagområdet *företagsekonomi*, jf. nr. 1. Den praktiske delen gjennomføres under veiledning av en kvalifisert revisor og også denne delen skal vare i minst tre år, jf. nr. 2. De resterende to årene kan man fordele etter eget ønske mellom teori og praksis, jf. nr. 3. Disse bestemmelser innebærer at man kan velge mellom å studere i fem år på universitet eller høyskole og deretter gjennomføre tre år praksis, at man studerer tre år ved universitet eller høyskole og deretter gjennomfører fem års praksis, eller at man gjennomfører fire år med studier og fire år med praksis (Revisorsnämnden 2014a).

I Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov stiller Revisorsnämnden spesifikke krav til de tre obligatoriske årene med teoretisk respektive praktisk utdanning. Den teoretiske utdanningen skal skje ved universitet eller høyskole og studenten skal oppnå minst 90 studiepoeng innen *företagsekonomi*, 45 studiepoeng innen juridiske fag; herav 30 studiepoeng rettslære og 15 studiepoeng skatterett, samt 30 studiepoeng innen andre obligatoriske emner slik som informasjonsteknikk og datasystemer, mikro- og makroøkonomi samt matematikk og statistikk. Den praktiske delen av utdanningen skal foregå ved arbeid under veiledning av en kvalifisert revisor samt være allsidig sammensatt slik at man får kunnskap om revisjon av ulike bransjer.

3.2.4 Sammenligning og kommentar

I Norge er kravet til utdanning enten tre eller fem år, avhengig av om man ønsker å bli registrert eller statsautorisert revisor. I Sverige er minstekravet tre år for å bli auktorisert revisor, men fleksibilitet i regelverket muliggjør ytterligere to år med teoretisk utdanning i stedet for praksis. Videre stiller det svenske regelverket mer spesifikke krav til hvilke emner som skal inngå i utdanningen og det er krav om at studentene oppnår dobbelt så mange studiepoeng innen juridiske emner sammenlignet med hva det norske regelverket stiller som minstekrav. I Norge er

det imidlertid et uttrykkelig krav at studiet skal være innen revisjon og regnskap, der studiet på masternivå kun kan tas ved to ulike studiesteder. Det svenske regelverket tillater på den andre siden en mer generell økonomisk utdanning som kan tas ved mer enn tretti ulike studiesteder.

3.3 Krav til etterutdanning

3.3.1 Reglene i Norge

Revisorloven § 3-7 første ledd nr. 1 oppstiller krav til etterutdanning. Kravet gjelder for revisorer som påtar seg oppdragsansvar. Etterutdanning er således ett av vilkårene for å være ansvarlig revisor. Revisorforskriften § 2-1 krever at en ansvarlig revisor i løpet av de tre siste kalenderårene har gjennomført minst 105 timer med etterutdanning. Av disse må minst 35 timer være innen revisjon, hvorav 14 av disse innenfor etiske prinsipper knyttet til revisors profesjonelle oppgaver og plikter. Videre må 21 timer være innenfor emnet regnskap og 21 timer innen skatterett. Revisor må ved hvert årsskifte kunne dokumentere at kravet er oppfylt. Dette fremgår av Finanstilsynets rundskriv 10/2012 hvor det videre sies at “etterutdanningen skal utgjøre et faglig påfyll og derfor innebære en kompetanseheving eller oppdatering av eksisterende kunnskap.” Med bakgrunn i dette stilles krav til det faglige nivået på etterutdanningen. Etterutdanningen kan gjennomføres ved å delta på eller forelese ved etterutdanningskurs eller ved den ordinære revisorutdanningen i Norge, delta på aktiviteter godkjent av Finanstilsynet, delta i skatteklagenemnda, sensorvirksomhet ved revisjonsstudiet samt ved utarbeidelse av faglitteratur.

Kravene til etterutdanning er ufravikelige og Finanstilsynet har ikke adgang til å gi dispensasjon knyttet til etterutdanningskravet. Ingen forhold, heller ikke sykdom og foreldrepermisjon, gir grunnlag for å utsette eller redusere kravet til etterutdanning. Dette fremgår tydelig av Finanstilsynets rundskriv 10/2012 (12): “Oppfyllelse av etterutdanningskravet er et vilkår for å opprettholde revisorregisternummeret. Manglende oppfyllelse av etterutdanningskravet innebærer at revisor ikke oppfyller kravene til å være ansvarlig revisor.”

3.3.2 Reglene i Sverige

Godkjennelse og autorisering som revisor gis av Revisorsnämnden for perioder på fem år av gangen. For å få fortsatt godkjennelse eller autorisasjon kreves det at man er yrkesaktiv som revisor. Ved søknad om fortsatt kvalifisering stilles krav til

gjennomført etterutdanning i løpet av den foregående femårsperioden (Revisorsnämnden 2014b). Dette kravet spesifiseres i § 5 i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer og registrerade revisionsbolags verksamhet. Fra 1. august 2013 kreves det at man i løpet av den femårsperiode som ligger til grunn for en ny søknad om fortsatt autorisering, har gjennomført minst 100 verifiserbare timer med etterutdanning. Revisornämnden klargjør på sine hjemmesider at følgende kan regnes som verifiserbare timer: eksterne kurs og seminarier hos FAR Akademi og andre kjente utdanningsinstitutter, foretaksinterne kurs og seminarier, samt selvstudiekurs, eksempelvis nettbaserte kurs. Imidlertid kreves det også at omfanget på etterutdanningen skal være i overensstemmelse med *god revisorssed*. Dette innebærer at man må følge de krav til etterutdanning som oppstilles i FARs yrkesetiske regler, hvor det i bestemmelse nummer seks oppstilles krav til at revisor skal gjennomføre minst 120 timer med etterutdanning i løpet av en treårsperiode. Som etterutdanning regnes her interne og eksterne kurs og seminarier, utdanningsarbeid, samt forskning og publiseringsvirksomhet. Imidlertid skal 20 timer per år være verifiserbare timer, jf. ovenfor (FAR 2014b).

For revisorer i finansielle foretak gjelder ytterligere krav til etterutdanningens omfang. Av FARs Rekommendation om revision av finansielle företag (RevR 100) følger at minst én valgt revisor eller hovedansvarlig revisor ved revisjon av foretak som står under Finansinspektionens tilsyn skal ha lisens. For å oppnå rett til lisensiering kreves blant annet at man i løpet av de tre siste årene har gjennomført 60 timer med relevant etterutdanning utover de generelle kravene. På tre år kreves således totalt 180 timer etterutdanning (FAR 2014b).

3.3.3 Sammenligning og kommentar

I Norge gjelder kravet til etterutdanning kun for ansvarlige revisorer mens det i Sverige gjelder for alle som fortsatt ønsker å inneha sin autorisering. Det kreves flere timer etter det svenske systemet, men i Norge er det mer spesifikke retningslinjer til hvilke emner etterutdanningen skal inneholde. Det norske regelverket krever blant annet 14 timer etterutdanning innen etiske emner i løpet av en treårsperiode. Det finnes ingen tilsvarende minstekrav til etterutdanning innen etikk i det svenske regelverket.

3.4 Revisjonskvalitet

3.4.1 Generelt om revisjonskvalitet

Som tidligere nevnt er revisjonskvalitet stadig tema for debatt og særlig etter finanskrisen og en rekke selskapskollapser det siste tiåret har mange stilt seg spørrende til hvilken kvalitet revisjonen egentlig holder (Duff 2004; Francis 2004; ICAEW 2010; Humphrey et al. 2011; Kilgore, Radich og Harrison 2011; Holm og Zaman 2012). Til tross for at revisjonskvalitet stadig er i søkelyset, er det imidlertid ikke et emne som er entydig forstått (Knechel et al. 2013). Carrington (2010a) poengterer at selv om man intuitivt kan forstå at noen revisjoner holder høyere kvalitet enn andre, er det vanskelig å analysere og måle disse kvalitetsforskjeller. Power (2003) anser at noe av problemet med revisjonskvalitet er at det ikke bare er brukere av den finansielle informasjonen som har vanskeligheter med å observere kvaliteten på revisjon, men at det også er et uklart fenomen for revisorene selv. Dette samsvarer med Holm og Zamans (2012) syn på revisjonskvalitet som et tåkete konsept. At revisjonskvalitet dessuten er et dynamisk begrep og således kan endre seg over tid (FRC 2008) kan medføre ytterligere uklarhet knyttet til konseptet.

Francis (2004) anser at revisjonskvalitet er et teoretisk begrep som konseptuelt kan variere fra veldig lav til veldig høy og at revisjonsvikt vil oppstå i den nedre delen av denne skala. Et slikt gradert syn står i kontrast til det binære syn på revisjonskvalitet som myndighetene baserer seg på når revisjonskvalitet vurderes å være enten tilstrekkelig god nok eller ikke. Revisjonskvalitet under standardenes minimumsterskel innebærer at det foreligger en revisjonssvikt (Eilifsen 2005). Etterfølgende resultatkorrigeringer samt sanksjoner og søksmål mot revisor vil være tydelige bevis på at revisjonskvaliteten ikke har vært god nok. Et binært syn har imidlertid begrensninger når man skal vurdere revisjonskvalitet. Forekomsten av søksmål og andre reaksjoner som følge av revisjonssvik er veldig lav, noe som gjør at Francis (2011) stiller seg spørrende til om vi kan lære noe om generell revisjonskvalitet ved å se på disse få tilfeller der utilfredsstillende revisjonskvalitet er blitt identifisert. Det lave antallet søksmål skulle ifølge Francis (2004) kunne tilsi at den virkelige revisjonskvaliteten er høy. Wooten (2003) poengterer imidlertid at selv om en del tilfeller av lav revisjonskvalitet offentliggjøres gjennom eksempelvis søksmål, er det umulig å si noe om det reelle antallet revisjoner av lav kvalitet.

Det ideelle hadde vært å definere revisjonskvalitet som hva det faktisk er, men i realiteten kan forskere, myndigheter og andre aktører ofte bare si noe om hva revisjonskvalitet *ikke* er (Knechel et al. 2013). Broberg (2013) slår fast at det ofte er enklere å måle revisjonskvalitet når den ikke er tilstede, siden det kun er sviktende revisjonskvalitet som er synlig. Knechel et al. (2013) anser videre at det å definere kvalitet ut i fra forekomsten av revisjonssvikt er attraktivt fordi en slik definisjon er enkelt å operasjonalisere. Imidlertid er det en svakhet at kun et lite antall revisjonssvikter avdekkes (Francis 2011), og man vil ikke få et komplett bilde av revisjonskvalitet ved en slik negativ definisjon (Knechel et al. 2013).

3.4.2 Ulike definisjoner på revisjonskvalitet

Gjennom tidligere forskning og akademisk arbeid er det gjort mange forsøk på å definere revisjonskvalitet. Imidlertid er ingen definisjon blitt universelt akseptert og anerkjent (Bedard, Johnstone og Smith 2010; IAASB 2011). Årsaken til dette er at revisjonskvalitet som konsept er svært komplekst og har mange ulike aspekter og nyanser (IAASB 2011). IAASB (2011) argumenterer for at man må bruke en bred angrepsvinkel når man studerer revisjonskvalitet og ikke gi ett enkelt element en dominerende innflytelse. Dette fordi forskjellige interessenter har ulike oppfatninger om hva revisjonskvalitet innebærer (ICAEW 2002; Wooten 2003; IAASB 2011; Broberg 2013).

DeAngelos (1981) definisjon på revisjonskvalitet er den definisjon som har vært mest utbredt i akademisk litteratur de siste tre tiårene. Hun definerer revisjonskvalitet som “Den samlede sannsynlighet markedet anser at foreligger for at revisor både vil (a) oppdage feilinformasjon i klientens regnskap, og (b) rapportere om denne” (DeAngelo 1981, 186²). Etter denne definisjon vil revisjonskvaliteten avhenge av to dimensjoner: revisors (a) kompetanse og (b) uavhengighet. Knechel et al. (2013) anser at problemet med DeAngelos (1981) velbrukte definisjon er at den ikke er avstemt med revisjonsrisikomodellen som i stor grad brukes for å veilede revisor og således reflekterer revisors oppfatning av revisjonskvalitet. Videre vil det ikke nødvendigvis være slik at markedets oppfatning er korrekt.

Det er imidlertid flere enn DeAngelo (1981) som har forsøkt å definere revisjonskvalitet. Palmrose (1988) betrakter revisjonskvalitet som sannsynligheten

² Egen oversettelse

for at det finansielle regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon, mens Chaney, Jeter og Shaw (2003) definerer revisjonskvalitet som sannsynligheten for å avgi en korrekt revisjonsberetning. Titman og Trueman (1986) definerer revisjonskvalitet i termer av nøyaktigheten på den reviderte finansielle informasjonen og anser at investorer som følge av høy revisjonskvalitet kan foreta en mer nøyaktig vurdering av det reviderte selskapets verdi. Også Beatty (1989) vektlegger nøyaktigheten av revisors rapportering, mens Krishnan og Schauer (2001) vurderer revisjonskvalitet ut i fra den relative graden av samsvar med revisjonsstandarder. ICAEW (2002, 8³) fastslår at kjernen i revisjonskvalitet er å “avgi en hensiktsmessig profesjonell vurdering av et foretaks finansielle regnskap på bakgrunn av tilstrekkelige bevis og objektivt skjønn”.

Bedard, Johnstone og Smith (2010) oppsummerer litteraturens ulike definisjoner på revisjonskvalitet ved å slå fast at etterlevelse av profesjonelle standarder, revisors innsats samt revisors uavhengighet er aspekter som ofte går igjen i de ulike synene på revisjonskvalitet.

3.4.3 Måling av revisjonskvalitet

Til tross for det store omfanget av litteratur og studier vedrørende revisjonskvalitet er det ingen generelt akseptert og anerkjent metode for hvordan man skal måle revisjonskvalitet (Kilgore, Radich og Harrison 2011). Mange har tidligere beskrevet og kategorisert ulike angrepsvinkler som benyttes for å løse dette måleproblem (Duff 2004; Nor, Smith og Ismail 2009; Kilgore, Radich og Harrison 2011). En ofte anvendt tilnærming er å anvende et surrogat for å gi indikasjoner på den underliggende revisjonskvaliteten. DeAngelo (1981) anser at bakgrunnen for dette er de kostnader og vanskeligheter som er forbundet med å måle den virkelige kvaliteten. Ved å bruke variabler som har en direkte, men imperfekt sammenheng med revisjonskvalitet, kan man enkelt og uten store kostnader si noe om hvordan den underliggende revisjonskvaliteten er. DeAngelo (1981) argumenterer for at størrelse på revisjonsselskapet kan indikere hvilken revisjonskvalitet som leveres, og dette er senere blitt benyttet som surrogat ved flere studier (Francis 1984; Craswell, Francis og Taylor 1995; Becker et al. 1998; Mansi, Maxwell og Miller 2004; Behn, Choi og Kang 2008). Colbert og Murray (1998) fremhever at fordelene med å bruke størrelse for å si noe om

³ Egen oversettelse

revisjonskvalitet er at interessenter enkelt kan observere dette surrogat for å få inntrykk av hvilken kvalitet revisor leverer. Dette til tross for at den underliggende revisjonskvaliteten er vanskelig å vurdere selv etter at tjenesten er utført. Andre surrogater som er blitt benyttet for å vurdere revisjonskvalitet er lengden på revisjonsoppdraget (Geiger og Raghunandan 2002; Johnson, Khurana og Reynolds 2002), størrelsen på rådgivningshonorar (Barkess og Simnett 1994; Li 2009), antallet timer som brukes på revisjonen (Deis og Giroux 1992) og bransjespesialisering (Craswell, Francis og Taylor 1995; Hogan og Jeter 1999; Balsam, Krishnan og Yang 2003; Behn, Choi og Kang 2008).

Andre forskere har basert seg på antakelsen om at sannsynligheten for å oppdage og rapportere feilinformasjon vil reflekteres i utfallet av revisjonen (Krishnan og Schauer 2000; Kilgore, Radich og Harrison 2011). Dermed kan man måle revisjonskvalitet ved å se på revisjonssvikt avdekket ved inspeksjoner og tilsyn (Brown og Raghunandan 1995; Colbert og Murray 1998; Sundgren og Svanström 2013), ved å undersøke hvorvidt revisjonen samsvarer med standarder (O'Keefe, King og Gaver 1994; Krishnan og Schauer 2000) eller ved å se på forekomsten av unormale periodiseringer (Carey og Simnett 2006; Jackson, Moldrick og Roebuck 2008; Choi et al. 2010). Nyere forskning har også anvendt revisors vilje til å avgi en avvikende revisjonsberetning vedrørende forutsetningen om fortsatt drift som et mål på revisjonskvalitet (Francis og Krishnan 1999; Reynold og Francis 2000; DeFond, Raghunandan og Subramanyam 2002; Carey og Simnett 2006; Knechel og Vanstraelen 2007; Jackson, Moldrick og Roebuck 2008; Francis og Yu 2009; Sundgren og Svanström 2014). Denne angrepsvinkel baserer seg på antakelsen om at revisjonskvaliteten vil være høyere når det er lite trolig at revisor avgir en feilaktig revisjonsberetning (Knechel og Vanstraelen 2007). Eilifsen (2005) argumenterer imidlertid for at mål som etterfølgende resultatkorrigeringer, unormale periodiseringer, sanksjoner eller søksmål mot revisor samt revisors feilaktige rapportering alle vil være imperfekte målemetoder siden de ikke registrerer alle tilfeller av svikt og lav revisjonskvalitet. Videre vil ikke alle slike målbare hendelser innebære at det faktisk foreligger revisjonssvikt.

Ytterligere en angrepsvinkel som er benyttet for å måle revisjonskvalitet innebærer bruk av et atferdsperspektiv. Duff (2004) samt Kilgore, Radich og Harrison (2011) anser at det er typisk for atferdsperspektivet å undersøke hvilke

egenskaper og karakteristika som revisor og brukerne av den finansielle informasjonen anser er knyttet til revisjonskvalitet. Eksempler på studier som har anvendt et slikt perspektiv er Warming-Rasmussen og Jensen (1998), Duff (2004), Boon, McKinnon og Ross (2008), Kilgore, Radich og Harrison (2011), Beattie, Fearnley og Hines (2013) samt Holm og Zaman (2012). Det oppstilles imidlertid også en alternativ tilnærming innen atferdsperspektivet som innebærer at man vurderer revisjonskvalitet ved å se på revisors gjennomføring av revisjonsstegene (Coram, Ng og Woodliff 2003). Ved å anvende dette perspektiv har tidligere forskning påvist at revisor i en rekke situasjoner opptrer dysfunksjonelt under revisjonsarbeidet (Alderman og Deitrick 1982; Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b; Herrbach 2001; Coram, Ng og Woodliff 2003; Pierce og Sweeney 2004; Svanberg og Öhman 2013). Nor, Smith og Ismail (2009) anser at slik atferd må ses ut ifra revisjonskvalitetens elementer kompetanse og uavhengighet.

3.5 Dysfunksjonell atferd

3.5.1 Bakgrunn

Coram, Ng og Woodliff (2003) anser at man kan evaluere revisjonskvalitet ved å se på hvordan revisor gjennomfører revisjonen. En slik angrepsvinkel innebærer med andre ord “to look behind the audit veil” (Coram, Ng og Woodliff 2003, 1). Nor, Smith og Ismail (2009) anser at man gjennom å undersøke revisors atferd kan vurdere hvorvidt de opptrer hensiktsmessig under utførelsen av sine revisjonsprosedyrer. Metoden benevnes dysfunksjonell atferd hos revisor og bygger på antakelsen om at revisors atferd vil reflekteres i utfallet av revisjonen (Nor, Smith og Ismail 2009). Selv om dette ikke er den mest kjente metoden for å måle revisjonskvalitet, er den blitt anvendt av flere forskere de siste tre tiårene.

Forskningsinteressen for dysfunksjonell atferd kan spores tilbake til 1978 og til rapporten fra Commission on Auditors' Responsibilities, en uavhengig kommisjon etablert av AICPA. Denne rapport viste at nærmere 60 prosent av de deltagende amerikanske revisorene innrømmet å ha signert på revisjonssteg som de ikke hadde fullført. Videre viste rapporten at over 50 prosent av revisorene underrapporterte tid for å leve opp til det tidspress de arbeidet under. Resultatene vakte stor oppsikt og satte for første gang søkelyset på dysfunksjonell atferd hos revisor. Dysfunksjonell atferd har senere vært formål for et stort antall studier og

er blitt påvist i en rekke land, herunder USA (Alderman og Deitrick 1982; Kelley og Margheim 1990; Malone og Roberts 1996), Irland (Otley og Pierce 1996b; Pierce og Sweeney 2004), Storbritannia (Willett og Page 1996), Frankrike (Herrbach 2001), Australia (Coram, Ng og Woodliff 2003), New Zealand (McNamara og Liyanarachchi 2008), Malaysia (Nor, Smith og Ismail 2009) og Sverige (Svanberg og Öhman 2013).

3.5.2 Interessekonflikten kvalitet versus kostnad

Dysfunksjonell atferd hos revisor anses å være en uheldig løsning på den interessekonflikt som eksisterer mellom kvalitet og kostnad i revisjonsbransjen (McNair 1991). Power (2003) forklarer at revisjonsselskaper de siste tiårene har fått et stadig mer kommersielt fokus. Siden revisjon er en arbeidskraftintensiv bransje har det kommersielle fokuset ført til at den individuelle revisors tidsbruk budsjetteres og følges opp for å holde kostnadene nede. Imidlertid stilles det også krav på revisor om å levere tjenester av høy kvalitet. Dette fører i følge Sweeney og Pierce (2004) til spenninger mellom revisjonsprofesjonen og revisjonsvirksomheten. På den ene siden skal man levere tjenester av høy kvalitet for å leve opp til revisjonsprofesjonens standarder, og på den andre siden skal man overleve som virksomhet i et stadig mer kommersielt revisjonsmarked. For å forbedre kvaliteten kreves det at revisor legger ned mer tid på revisjonen, noe som strider imot presset om å holde kostnadene nede (Pierce og Sweeney 2004). Sikka (2004) anser at revisjonsselskaper må forstås som kapitalistiske organisasjoner, noe som innebærer at de møter motsigende og komplekse press der de skal opprettholde høy kvalitet på revisjonstjenestene samtidig som de skal redusere sine kostnader for å øke lønnsomheten. Det eksisterer således en interessekonflikt mellom kostnad og kvalitet.

Interessekonflikten mellom kostnad og kvalitet øker presset på revisor og vil kunne påvirke dennes reaksjon og handlemåte, noe som videre kan påvirke det endelige resultatet av revisjonen (Nor, Smith og Ismail 2009). McNair (1991) anser at revisor på grunn av denne interessekonflikt befinner seg i en kompromissone der den individuelle revisor selv må finne den riktige kombinasjonen av mengden arbeid som skal utføres og omfanget av tid som skal brukes. Revisjonskvalitet er et diffust konsept som ikke enkelt kan observeres av allmennheten (Power 2003). Dette vil i følge Sweeney og Pierce (2004) gi

revisorene muligheter og incentiver til å ofre den uobserverbare kvaliteten for å kunne redusere tidsbruken og derigjennom kostnadene. Også Herrbach (2001) samt Paino, Ismail og Smith (2010) anser at vanskelighetene med å måle og observere kvaliteten på revisjon fører til at revisjonskvalitet er ekstra sensitiv ovenfor revisorenes dysfunksjonelle atferd.

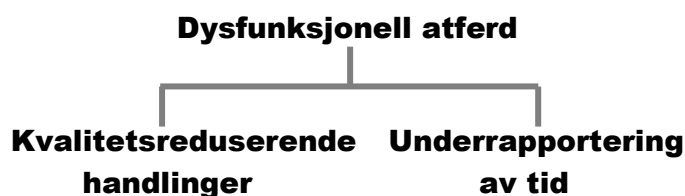
Også på individnivå vil det være en interessekonflikt mellom kostnad og kvalitet. Anderson-Gough, Grey og Robson (2001) finner at revisorene selv anser det som avgjørende for videre karriereutvikling at arbeidet utføres til fastsatt tid. Også Paino, Ismail og Smith (2010) forklarer at revisor ofte anser at prestasjonsevalueringer og karrieremuligheter avhenger av hvorvidt de fullfører sine oppgaver i tid og derigjennom holder kostnadene nede. Imidlertid forventes det også at oppgavene utføres i samsvar med revisjonsstandarder og selskapets retningslinjer. I følge Sikkas (2004) betraktninger av revisjonsbransjen er en revisor suksessfull dersom han bidrar til å tjene penger på vegne av selskapet. Siden slik inntjening vil belønnes med status og mulig karriereutvikling kan kravet om å tjene penger av visse vurderes å gå foran andre krav herunder kvalitetskrav. Sikka (2004) argumenterer for at dysfunksjonell atferd hos revisor derfor vil være en del av profittbevisste revisjonsselskapers organisasjonskultur.

3.5.3 Ulike typer dysfunksjonell atferd og kobling til revisjonskvalitet

Francis (2011) poengterer at revisjon er av høyere kvalitet når de individer som utfører den fatter gode beslutninger under revisjonsprosessen og dessuten evaluerer bevisene på en hensiktsmessig måte som grunnlag for sin beretning. Revisjonskvalitet vil blant annet påvirkes av det arbeid som utføres og de beslutninger som fattes av den enkelte revisor under revisjonsarbeidet (FRC 2008; IAASB 2011; Francis 2011; Knechel et al. 2013; Broberg 2013). Man kan således intuitivt forstå at uhensiktsmessige handlinger og beslutninger i form av dysfunksjonell atferd kan skade revisjonskvaliteten.

Dysfunksjonell atferd hos revisor kan føre til at innsamlede revisjonsbevis er falske samt kvalitativt eller kvantitativt upålitelige (Herrbach 2005). Slik atferd anses av POB (2000) å være forbundet med svekket revisjonskvalitet. Også McNamara og Liyanarachchi (2008) anser at dysfunksjonell atferd vil kunne undergrave kvaliteten på det revisjonsarbeid som utføres. Det dreier seg om atferd som strider mot profesjonelle standarder og forekomst av slik atferd kan være en

indikasjon på at selskapets kvalitetskontroller ikke fungerer optimalt (Bedard et al. 2008). Tidligere forskning har klassifisert dysfunksjonell atferd i to ulike kategorier slik figur 3.1 viser: kvalitetsreduserende handlinger og underrapportering av tid (Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b; Pierce og Sweeney 2004).



Figur 3.1 Kategorisering av dysfunksjonell atferd

3.5.3.1 Kvalitetsreduserende handlinger

Sweeney og Pierce (2004) definerer kvalitetsreduserende handlinger som enhver atferd hos revisor som potensielt kan påvirke revisjonskvaliteten i negativ retning. Kvalitetsreduserende handlinger innebærer at revisor ikke utfører de pålagte revisjonsprosedyrene på en ordentlig måte (Malone og Roberts 1996; Nor, Smith og Ismail 2009). Coram, Ng og Woodliff (2003) anser at selv om slike handlinger ikke nødvendigvis fører til at man avgir en feilaktig revisjonsberetning, vil revisjonsrisikoen øke siden sannsynligheten for å avgi en feil beretning blir høyere.

Tidligere forskning har undersøkt en rekke ulike kvalitetsreduserende handlinger. De tidligste studiene fokuserte kun på prematur signering, det vil si å signere for at et revisjonssteg er gjennomført uten at revisjonssteget i realiteten er fullført (Commission on Auditors' Responsibilities 1978; Alderman og Deitrick 1982; Margheim og Pany 1986; Raghunathan 1991). Revisjonsarbeidet består av mange sjekklister som skal fylles i alt etter som arbeid gjøres, og under tidspress kan det være fristende for revisor å ta snarveier ved å krysse av for arbeid som ikke er fullført (Sikka 2004). Senere har også flere typer kvalitetsreduserende handlinger blitt inkludert i forskningen, herunder urimelig redusering av arbeidsmengde (Kelley og Margheim 1990; Malone og Roberts 1996), unnlattelse av å undersøke et regnskapsprinsipp (Otley og Pierce 1996b; Herrbach 2001), overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon (Pierce og Sweeney 2004; Coram et al. 2008), aksept av svake klientforklaringer (Kelley, Margheim og Pattison 1999; Svanberg og Öhman 2013), unnlattelse av å undersøke tvilsomme elementer

(Malone og Roberts 1996; Herrbach 2001), samt ufullstendig testing av utvalg (Pierce og Sweeney 2004; Coram et al. 2008). For en mer utfyllende beskrivelse av de ulike kvalitetsreducerende handlinger henvises til avsnitt 4.2.2 om utforming av spørreskjemaet.

3.5.3.2 Underrapportering av tid

Underrapportering av tid defineres av Pierce og Sweeney (2004) som tilfeller der revisor belaster klienten for mindre tid enn den tid som faktisk er arbeidet. Slik atferd er en måte å løse konflikten mellom kostnad og kvalitet på. Høyere kvalitet vil nødvendigvis innebære flere timers arbeid, men på grunn av økonomiske betraktninger er det ofte et press på å holde kostnadene – og dermed antallet timer – nede. Å rapportere tid som overstiger det fastsatte budsjettet kan få negative konsekvenser for revisors prestasjonsevalueringer og videre karriereutvikling, noe som kan føre til at revisor ikke ser noen annen løsning på problemet enn å underrapportere tid (Ponemon 1992).

Underrapportering av tid vil ikke direkte redusere revisjonskvaliteten, men fører til at senere planlegging og budsjettering skjer på feilaktig grunnlag (Commission on Auditor's Responsibilities 1978; Lightner, Leisenring og Winters 1983). Lightner, Adams og Lightner (1982) slår fast at underrapportering av tid kan få skadelige konsekvenser for revisjonsselskapets interne beslutningstaking i forbindelse med budsjettering og fakturering av klienten. Videre kan underrapportering av tid få uønskede konsekvenser slik som unøyaktige evalueringer av ansatte, tapte inntekter, urealistiske fremtidige budsjetter og dysfunksjonell atferd ved senere revisjoner (Otley og Pierce 1996b; Paino, Ismail og Smith 2010). Donnelly, Quirin og O'Bryan (2003) poengterer dessuten at underrapportering av tid vil føre til dårlig planlegging av ressurser, tilsløre behovet for revidering av budsjettene, og resultere i et ukjent tidspress ved senere revisjoner. Underrapportering av tid kan således føre til redusert revisjonskvalitet på grunn av kvalitetsreducerende handlinger ved senere revisjoner.

3.5.4 Ethiske vurderinger

Dysfunksjonell atferd forutsetter etiske vurderinger siden slik atferd "har potensial til å skade brukerne av regnskapet gjennom at revisor kan avgi en feilaktig

revisjonsberetning” (Coram et al. 2008, 131⁴). Coram et al. (2008, 131⁵) konkluderer således med at dysfunksjonell atferd er et etisk spørsmål for revisor siden det “har konsekvenser for andre og involverer revisors valg eller vilje”. Pierce og Sweeney (2010) slår fast at dysfunksjonell atferd er uetisk og det er derfor relevant å koble denne atferd til revisors etiske vurderinger. Dette bekreftes av tidligere forskning som viser at dysfunksjonell atferd hos revisor påvirkes av revisors etiske dømmekraft. Ponemon (1992) viser at forekomsten av underrapportert tid er systematisk forbundet med revisors evne til moralsk resonnering og derfor kan moralsk resonnering være en bestemmende faktor for revisors beslutning om å handle dysfunksjonelt. Revisors etiske verdier vil således være bestemmende for underrapportering av tid. Etske verdier og moralsk resonnering har på sin side vist seg å være forbundet med revisors utdanning generelt og gjennomførte kurs innen etiske emner. Således har man gjennom utdanning kunnet påvirke revisors evne til moralsk resonnering (Ponemon og Glazer 1990; Eynon, Hill og Stevens 1997; Kracher, Chatterjee og Lundquist 2002).

3.5.5 Kompleksiteten ved dysfunksjonell atferd

Herrbach (2005) argumenterer for at dysfunksjonell atferd kan være et mer komplekst emne enn tidligere antatt. Det dreier seg ikke nødvendigvis bare om uhensiktsmessige snarveier som revisor tar under revisjonsarbeidet som kan medføre svekket kvalitet. I visse situasjoner kan det nemlig argumenteres for at slik atferd er en funksjonell måte for revisor å fokusere på hva som antas å være de viktigste aspektene ved det aktuelle oppdraget. Således anser Herrbach (2005) at dysfunksjonell atferd kan være en del av revisors profesjonalisme. Atferden kan også i visse situasjoner anses å være en implisitt norm siden forekomsten er vid og atferden ofte er uproblematisk. Det innebærer at dysfunksjonell atferd kan gi legitimitet internt blant revisorene til tross for at atferden ikke stemmer overens med hva som ønskes eksternt. Man skal imidlertid være klar over at dette ikke er det samme som at dysfunksjonell atferd ikke påvirker revisjonskvaliteten (Herrbach 2001). Det vil alltid være en risiko for at slik atferd forekommer innen områder av revisjonen hvor det eksisterer vesentlig feilinformasjon, og dysfunksjonell atferd fører således til høyere revisjonsrisiko. Videre kan også

⁴ Egen oversettelse

⁵ Egen oversettelse

troverdigheten til revisor svekkes dersom det blir kjent utad at revisor handler på denne måten. Coram, Ng og Woodliff (2004) poengterer at selv om det å ta mindre risikofylte valg og vektlegge de viktigste aspektene av revisjonen kan ses som en effektiv reaksjon på det tidspress revisor stilles ovenfor, må de påviste nivåer av dysfunksjonell atferd fremdeles anses å være en bekymring for revisjonsprofesjonen.

3.6 Hypoteser

På bakgrunn av det teoretiske rammeverket er det tatt frem fem hypoteser som studien skal teste. Den første hypotesen handler om hvorvidt det er forskjeller i forekomsten av dysfunksjonell atferd mellom norske og svenske revisorer. Sormunen et al. (2013) finner signifikante forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder deres rapportering om fortsatt drift. Dette kan tolkes som at rapporteringskvaliteten varierer mellom norske revisorer og svenske revisorer, noe som også kan indikere forskjeller i revisjonskvalitet. Videre stiller det norske og det svenske regelverket ulike krav til utdanning for å kunne bli revisor. Gul, Wu og Yang (2013) viser i sin studie indikasjoner på at utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Også Chen et al. (2013) indikerer at utdanning kan få betydning for revisjonskvalitet. Det antas derfor at det eksisterer forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Hypotese 1 H_0 : Det er ingen forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd.

H_A : Det er forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Studiens overordnede formål er å undersøke hvorvidt utdanning påvirker revisjonskvalitet ved å se hvordan forekomsten av dysfunksjonell atferd varierer med hensyn til revisors utdanning. Gul, Wu og Yang (2013) viser i sin studie indikasjoner på at utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Videre argumenterer Chen et al. (2013) for at utdanningsnivå kan være en forklarende faktor til forskjeller i revisjonskvalitet mellom store og små revisjonsselskaper. Ponemon (1992) viser at underrapportering av tid har en klar sammenheng med revisors evne til moralsk resonnering, noe tidligere

forskning viser at kan påvirkes gjennom utdanning (Ponemon og Glazer 1990; Kracher, Chatterjee og Lundquist 2002). Dysfunksjonell atferd vil ifølge Pierce og Sweeney (2010) være uetisk og det vil derfor være relevant å koble dysfunksjonell atferd til revisors etiske vurderinger. De finner at høyere grad av utdanning kan påvirke revisors etiske vurderinger, om enn i begrenset grad (Pierce og Sweeney 2010). O'Fallon og Butterfield (2005) slår fast at forskning generelt viser at mer utdanning er positivt relatert til etiske beslutninger. Ford og Richardson (1994) finner imidlertid blandede resultater når det gjelder hvordan antallet år utdanning påvirker den etiske dømmekraften.

For å kunne besvare studiens problemstilling om hvorvidt utdanning påvirker revisorenes dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvaliteten, er det tatt frem en hypotese om lengden på revisors utdanning som skal testes. Siden tidligere forskning viser at utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet (Gul, Wu og Yang 2013; Chen et al. 2013), antas det at antallet år med høyere utdanning vil påvirke forekomsten av dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Også revisors etterutdanning antas å påvirke forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Hypotese 2 H_0 : Det er ingen sammenheng mellom antall år utdanning som revisor har og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

H_A : Det er en sammenheng mellom antall år utdanning som revisor har og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Hypotese 3 H_0 : Det er ingen sammenheng mellom revisors etterutdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

H_A : Det er en sammenheng mellom revisors etterutdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Tidligere forskning indikerer videre at undervisning innen revisjon kan påvirke studentenes oppfattelse av revisjon og synet på revisors rolle (Monroe og Woodliff 1993; Grambling, Schatzberg og Wallace 1996; Ferguson, Richardson og Wines 2000). Det antas derfor at opplevd relevans av revisjonsfaget under utdanningen vil kunne påvirke revisors atferd ved at revisor har et annet syn på revisjon og sin rolle som revisor. Knechel (2000) anser at utdanning innen

revisjon vil lære studentene å fatte revisjonsbeslutninger og at utdanning innen revisjon vil være nært knyttet til vurderinger, atferd og beslutningstaking. Derfor antas det at opplevd relevans av revisjonsfaget vil kunne påvirke revisors vurderinger og atferd, og således forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Hypotese 4 H_0 : Det er ingen sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsfaget under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

H_A : Det er en sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsfaget under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Ponemon (1992) viser som tidligere nevnt at revisors evne til moralsk resonnering påvirker dysfunksjonell atferd. Dysfunksjonell atferd er dessuten et etisk spørsmål for revisor siden det “har konsekvenser for andre og involverer revisors valg eller vilje” (Coram et al. 2008, 131⁶). Også Pierce og Sweeney (2010) slår fast at dysfunksjonell atferd er uetisk og at det derfor er relevant å koble dysfunksjonell atferd til revisors etiske vurderinger. Forskning viser at revisorer som har gjennomført emner innen etikk ved universitet eller høyskole har bedre evne til moralsk resonnering (Eynon, Hill og Stevens 1997). Spørsmålet er om etikkundervisning indirekte påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd gjennom revisorenes evne til moralsk resonnering og etiske vurderinger. Dette har den siste hypotesen til hensikt å teste.

Hypotese 5 H_0 : Det er ingen sammenheng mellom omfanget av og opplevd relevans av revisors etikkundervisning under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

H_A : Det er en sammenheng mellom omfanget av og opplevd relevans av revisors etikkundervisning under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

⁶ Egen oversettelse

4. Empirisk metode

4.1 Metode for datainnsamling

Det empiriske materialet til denne studie er blitt samlet inn ved hjelp av en spørreundersøkelse som ble sendt ut til norske og svenske revisorer via e-post. Det dreier seg således om et selvutfyllingsskjema (Eikemo og Clausen 2007). En slik metode muliggjør undersøkelse av et stort antall respondenter på kort tid med begrensede ressurser. I denne studie er det hensiktsmessig å benytte e-post som distribusjonskanal da dette åpner for å undersøke et stort antall norske og svenske revisorer til tross for geografisk spredning. Metoden gjør det også mulig å finne regelmessigheter og sammenhenger samt åpner for generalisering av resultatene (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Dette stemmer overens med studiens formål som er å se hvordan revisors utdanning påvirker revisjonskvalitet. Internettbaserte spørreundersøkelser vil dessuten gi standardisert data, noe som ifølge Saunders, Lewis og Thornhill (2012) underletter for videre analyse og tolkning.

Spørreskjemaet ble sendt ut til norske og svenske revisorer 18. mars 2014 med svarfrist 10 dager senere. Til de svenske revisorene ble det også sendt ut påminnelse den 28. mars med utvidet svarfrist til 7. april. Dette ble gjort for å øke svarfrekvensen hos de svenske revisorene, som etter den ordinære fristen var mye lavere enn svarfrekvensen blant de norske revisorene. I tillegg til høyere svarfrekvens blant de norske revisorene ble det dessuten ytret et ønske fra representanter i bransjen om at påminnelse ikke skulle sendes ut.

4.2 Utforming av spørreskjema

Når man anvender seg av en spørreundersøkelse for å samle inn empirisk data er utformingen av spørreskjemaet av stor betydning (Ghauri og Grønhaug 2010). Saunders, Lewis og Thornhill (2012) poengterer at mye arbeid må legges ned for å ta frem et spørreskjema som samler inn den data som er nødvendig for å besvare studiens forskningsspørsmål. Risikoen for misforståelser er en av metodens negative sider ettersom det ikke er gitt at samtlige respondenter tolker og forstår spørsmålene på samme måte. Eikemo og Clausen (2007) anser at innsamlingsinstrumentets utforming i stor grad vil bestemme hvor gode de videre analysene kommer til å være. Det bør således legges ned mye tid og arbeid på å utvikle et spørreskjema av høy kvalitet for å sikre de etterfølgende analysene.

I denne studie baserer spørreskjemaet seg i første hand på en design anvendt i tidligere studier som har undersøkt dysfunksjonell atferd hos revisor. I tillegg er det tatt frem en rekke spørsmål om revisors utdanning og bakgrunn. Spørreskjemaet er utformet ved hjelp av det internettbaserte programmet Qualtrics Research Suite og sendt ut via e-post. E-posten bestod av et følgebrev som blant annet forklarte formålet med studien og inneholdt en link til selve spørreskjemaet. De svenske revisorene mottok en svensk versjon av følgebrevet og spørreundersøkelsen, mens de norske revisorene mottok en norsk versjon av disse. Begge versjonene av spørreskjemaet og følgebrevet finnes i vedlegg 1.

4.2.1 De uavhengige variablene som måler utdanning

Siden formålet er å undersøke hvorvidt – og eventuelt hvordan – utdanning påvirker revisjonskvalitet, måler studiens uavhengige variabler ulike aspekter av revisors utdanning. I denne studie måles utdanning ved hjelp av flere ulike spørsmål og her følger en forklaring av de faktorer knyttet til utdanning som undersøkelsen vektlegger.

4.2.1.1 Generelt om utdanning

Respondentene bes først om å angi sin høyeste fullførte utdanning, samt antall år utdanning de har innen økonomi fra universitet eller høyskole. Dette for å si noe om nivået på utdanningen. Gul, Wu og Yang (2013) viser indikasjoner på at høyere utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Chen et al. (2013) argumenterer videre for at utdanningsnivå kan være en forklarende faktor til forskjeller i revisjonskvalitet mellom store og små revisjonsselskaper. De finner at store selskaper har et større antall revisorer med mastergrad eller bachelorgrad per partner sammenlignet med mindre revisjonsselskaper. Det argumenteres således for at dette kan være en av forklaringsfaktorene bak variasjoner i revisjonskvalitet mellom store og små selskaper (Chen et al. 2013). Utdanningsnivå kan også påvirke revisors etiske vurderinger (Pierce og Sweeney 2010).

Respondenten bes deretter om å angi hvilken hovedretning de har på sin økonomiske utdanning. En slik spesifisering antas å være relevant spesielt for de svenske respondentene siden disse ikke er like bundet når det gjelder retning på økonomiutdanningen sammenlignet med i Norge hvor det uttrykkelig kreves

utdanning innen revisjon. Også et spørsmål om hvor utdanningen har funnet sted er tatt med.

Respondentene bes videre om å angi hvor relevant de anser at en rekke emner har vært for deres arbeid som revisor. Dette for å få en forståelse for hvilke emner som har inngått i revisors utdanning og hvilken relevans disse tillegges av revisor. Tidligere forskning dokumenterer at kurs innen revisjon vil påvirke studentenes forståelse av revisjon og at revisjonskurs således kan være en effektiv måte å redusere de forskjeller som eksisterer mellom revisors og andres syn på revisjon og revisors rolle (Monroe og Woodliff 1993; Grambling, Schatzberg og Wallace 1996; Ferguson, Richardson og Wines 2000). I tillegg til revisjon forventes det at revisjonsprofesjonen har akademisk bakgrunn i blant annet regnskap og skatt. I denne studie inkluderes i tillegg til disse noen av de fag som har inngått i min egen bachelor- og masterutdanning innen regnskap og revisjon i Norge og Sverige.

Ytterligere et spørsmål om respondentenes utdanning har til formål å kartlegge hvilke ferdigheter utdanningen har fokusert på. Etter en gjennomgang av tidligere studier vedrørende revisjonsutdanning konkluderer Palmer, Ziegenfuss og Pinsker (2004) med at kommunikasjonsferdigheter, mellommenneskelige ferdigheter, generelle ferdigheter om foretak og virksomheter samt ferdigheter innen regnskap anses å være kritiske for revisors kompetanse. Etter en gjennomgang av standarder (IES 3) og litteratur på området (Burnett 2003; Howieson 2003; Johnson et al. 2003; Palmer, Ziegenfuss og Pinsker 2004; Crawford, Helliard og Monk 2011) inkluderes i tillegg ferdigheter innen problemløsning, revisjon, analyse, informasjonsteknologi samt dataferdigheter. Bakgrunnen for ønsket om å kartlegge utdanningens påvirkning på ulike ferdigheter er at revisors kompetanse anses være en påvirkningsfaktor for revisjonskvalitet (ICAEW 2002; IAASB 2011; Francis 2011). Utdanningen kan således indirekte påvirke revisjonskvalitet dersom den bidrar til å utvikle revisors ferdigheter og derigjennom kompetanse.

Spørreskjemaet inneholder også spørsmål om hvilke arbeidsformer som ble benyttet under respondentens utdanning, hvorvidt utdanningen var praktisk innrettet og i hvilken grad utdanningen har forberedt respondenten for revisoryrket. Disse spørsmål skal gi svar på hvordan respondentens utdanning har vært, og åpner for å se eventuelle sammenhenger mellom ulike utdanninger og

forekomst av dysfunksjonell atferd. De ulike arbeidsformene er tatt fram etter inspirasjon fra tidligere forskning på området (Johnson et al. 2003; Vasarhelyi, Teeter og Krahel 2010) samt erfaringer fra min egen utdanning. Respondentene blir også spurt om hvilket inntrykk de har av dagens utdanning og hvorvidt de anser at dagens utdanning forbereder studentene på hva som venter i yrkeslivet. Bakgrunnen for disse spørsmålene er de ulike utdanningskrav som stilles for å bli revisor i Norge og Sverige. I Norge kreves det uttrykkelig en bachelor- eller mastergrad innen revisjon, og mastergraden kan kun tas ved to utdanningssteder i Norge. I Sverige er det på den andre siden ikke noe uttrykkelig krav til en utdanning innen revisjon, og man kan bli revisor med en generell treårig økonomiutdanning fra mer enn tretti ulike læresteder. Ved å spørre om respondentenes syn på dagens utdanningssystem ønsker jeg å få en oppfattelse av bransjens formening om hvordan de ulike systemene fungerer.

Respondentene blir også spurt om å anslå antallet dager med utdanning og kursvirksomhet i perioden fra tidspunktet for fullført utdanning og frem til de ble kvalifisert revisor. Dette for å kartlegge hvilke eventuelle forskjeller som eksisterer på dette området mellom de to landene. Videre bes respondentene angi antall timer med etterutdanning som de har fullført i løpet av de siste tre årene. Både i Norge og Sverige kreves det at revisor skal ha et visst antall timer etterutdanning i løpet av en treårsperiode og det antas derfor at respondentene har oversikt over sine etterutdanningstimer i denne perioden. Respondentene bes også om å angi på hvilken måte de har gjennomført sine etterutdanningstimer.

4.2.1.2 Etikkundervisning

Ponemon (1992) viser at underrapportering av tid har en klar sammenheng med revisors evne til moralsk resonnering og tidligere forskning viser indikasjoner på at evnen til moralsk resonnering signifikant påvirkes gjennom utdanning (Ponemon og Glazer 1990; Kracher, Chatterjee og Lundquist 2002). Forskning viser at revisorer som har gjennomført emner innen etikk ved universitet eller høyskole har bedre evne til moralsk resonnering (Eynon, Hill og Stevens 1997). Det har imidlertid vært delte meninger om hvorvidt utdanning påvirker den etiske dømmekraften eller ikke. Etter en gjennomgang av tidligere forskning vedrørende sambandet mellom utdanning og etisk dømmekraft, konkluderer Ford og Richardson (1994) med at resultatene er inkonsistente og at det ikke kan trekkes

noen generelle konklusjoner. O'Fallon og Butterfield (2005) har ved sin gjennomgang av nyere studier imidlertid kommet frem til at mer utdanning generelt påvirker den etiske beslutningskraften i positiv retning.

Spørsmålet er hvorvidt etikkundervisning direkte påvirker revisors dysfunksjonelle atferd. For å kunne undersøke dette spørres respondentene om hvorvidt de har gjennomført kurs innen etikk som en del av sin utdanning og etterutdanning. Respondentene skal også angi hvor relevant eventuell etikkundervisning under utdanningen har vært for deres yrkesutøvelse som revisor. Ved gjennomgang av de krav som stilles til utdanning og etterutdanning i Norge og Sverige fremkommer et uttrykkelig krav i det norske regelverket om at etikk skal inkluderes. Dette tydeliggjøres ved at 14 av revisorenes pålagte 105 timer etterutdanning over en treårsperiode skal være innenfor etiske prinsipper knyttet til revisors arbeid (Revisorsforskriften § 2-1 tredje ledd). Det finnes ingen tilsvarende spesifiserte krav til etikkutdanning i det svenske regelverket. Dette åpner for å undersøke en eventuell sammenheng mellom variasjoner i forekomsten av etikkundervisning og dysfunksjonell atferd.

4.2.2 Den avhengige variabelen dysfunksjonell atferd

Tabell 4.1 viser de avhengige variabler som måler dysfunksjonell atferd i studien.

Tabell 4.1 Variabler som måler dysfunksjonell atferd

	Enkeltvariabler	Definisjon av enkeltvariabler
Under-rapportering av tid	Feilbelastning av tid	Revisor belaster en annen enn den aktuelle klient for tid brukt på revisjon av klienten
	Forskyvning av tid	Revisor forskyver tid fra fakturerbar tid til ikke-fakturerbar tid i sitt timeregister
	Arbeid på egen fritid	Revisor utfører fakturerbart arbeid på egen fritid uten å registrere dette som fakturerbare timer
Kvalitets-reducerende handlinger	Prematur signering	Revisor signerer for at et revisjonssteg - som ikke dekkes av andre revisjonssteg - er fullført, uten at tilstrekkelig arbeid er gjennomført
	Redusering av arbeidsmengden	Revisor gjennomfører mindre arbeid knyttet til et revisjonssteg enn hva som normalt anses å være rimelig
	Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp	Revisor unnlater å undersøke et regnskapsprinsipp denne er usikker på om overensstemmer med god regnskapsskikk
	Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon	Revisor markerer at et revisjonssteg er gjennomført etter kun en overfladisk gjennomgang av klientens dokumenter på det aktuelle området
	Godkjent svak klientforklaring	Revisor godkjenner en forklaring fra klienten som er svakere enn hva man normalt vil akseptere
	Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	Revisor markerer at et revisjonssteg er fullført selv om han eller hun ikke har undersøkt avdekkede tvilsomme elementer nærmere
	Ufullstendig testing av et utvalg	Revisor unnlater å gjennomføre forhåndsbestemte revisjonsprosedyrer for noen av elementene i et utvalg

4.2.2.1 Underrapportering av tid

De tre delspørsmålene knyttet til underrapportering av tid tar sikte på å undersøke revisors praksis når det gjelder å underrapportere tid. Spørsmålene er de samme som Kelley og Margheim (1990) anvendte i sin undersøkelse. Disse spørsmål er også senere blitt anvendt ved flere studier vedrørende underrapportering av tid (McNair 1991; Otley og Pierce 1996a; Otley og Pierce 1996b; Paino, Ismail og Smith 2010). Revisor bes svare på hvor ofte han eller hun har belastet en annen enn den aktuelle klient for tid brukt på revisjonen av den aktuelle klient, forskjøvet tid fra fakturerbar tid til ikke-fakturerbar tid, samt utført fakturerbart arbeid på egen fritid uten å registrere dette som fakturerbare timer. Disse tre spørsmål angir konkrete handlinger knyttet til underrapportering av tid og gir dermed mulighet til gradering og konkretisering av svaret i forhold til ved bruk av et generelt spørsmål om hvorvidt respondentene har underrapportert tid eller ikke. Å bruke spesifikke og konkrete spørsmål fremfor generelle anbefales av Ghauri og Grønhaug (2010) for å enklere kunne tolke resultatene og trekke konklusjoner.

4.2.2.2 Kvalitetsreducerende handlinger

I denne studie undersøkes sju ulike handlinger som alle kan være en trussel mot revisjonskvaliteten. En gjennomgang av litteratur knyttet til kvalitetsreducerende handlinger viser at flere ulike handlinger har vært undersøkt tidligere og mange av handlingene går igjen i flere av de empiriske undersøkelsene. De sju handlingene som måler kvalitetsreducerende atferd i denne studie er valgt ut etter gjennomgang av tidligere forskning på området.

4.2.2.2.1 Prematur signering

Prematur signering innebærer at revisor signerer for at et revisjonssteg – som ikke dekkes av andre revisjonssteg – er fullført, uten at tilstrekkelig arbeid er gjennomført. Denne kvalitetsreducerende handlingen har vært formål for mange tidligere empiriske undersøkelser (Se for eksempel Commission on Auditors' Responsibilities 1978; Margheim og Pany 1986; Raghunathan 1991; Malone og Roberts 1996; Pierce og Sweeney 2004; Svanberg og Öhman 2013).

4.2.2.2.2 Redusering av arbeidsmengden

Det neste delspørsmålet undersøker om revisor i visse situasjoner gjennomfører mindre arbeid knyttet til et revisjonssteg enn hva som normalt vil anses å være rimelig. Kelley og Margheim (1990), Malone og Roberts (1996), Otley og Pierce

(1996b), Nor, Smith og Ismail (2009) samt Svanberg og Öhman (2013) er blant de som har hatt denne kvalitetsreduserende handling som formål for sine empiriske undersøkelser. Samtlige studier viser at slik atferd forekommer.

4.2.2.2.3 Unnlattelse av å undersøke et regnskapsprinsipp

I dette punktet blir respondentene spurt om hvorvidt de har unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp de har vært usikker på om er i overensstemmelse med god regnskapsskikk. Coram et al. (2008, 148) forklarer at slike handlinger innebærer unnlattelse av å undersøke relevante standarder for det aktuelle problemområdet, til tross for at revisor er usikker på om den regnskapsmessige behandlingen er korrekt og i overensstemmelse med god regnskapsskikk. Også denne type handling vil kunne svekke revisjonskvaliteten. Tidligere studier viser at slik atferd forekommer (Se for eksempel Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b; Herrbach 2001; Pierce og Sweeney 2004; Nor, Smith og Ismail 2009).

4.2.2.2.4 Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon

Den neste kvalitetsreduserende handling som undersøkes er hvorvidt revisor har markert at et steg på revisjonsplanen er gjennomført etter at han eller hun kun overfladisk har gått igjennom klientens dokumenter på det aktuelle området. Coram et al. (2008) beskriver slike handlinger som at revisor overfladisk og raskt går igjennom dokumentasjon hos klienten uten å ta hensyn til dokumentenes validitet og nøyaktighet. Malone og Roberts (1996), Otley og Pierce (1996b), Herrbach (2001), Coram et al. (2008) samt Svanberg og Öhman (2013) er blant de som har hatt denne kvalitetsreduserende handling som formål for sine studier.

4.2.2.2.5 Godkjent svak klientforklaring

Respondentene blir også spurt om de noen gang har godkjent en forklaring fra klienten som er svakere enn hva de normalt vil akseptere. Coram et al. (2008, 148) gir følgende eksempel på en slik svak forklaring: "En revisorassistent finner ikke støttende dokumentasjon for visse oppføringer i klientens regnskap og konfronterer derfor ledelsen med problemet. Ledelsen svarer at dokumentasjonen dessverre er kommet bort, men at oppføringene er korrekt bokført. Assistenten aksepterer denne forklaringen." Tidligere forskning viser indikasjoner på at revisor i visse tilfeller aksepterer slike svake klientforklaringer (Se for eksempel Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b; Herrbach 2001; Pierce og Sweeney 2004; Svanberg og Öhman 2013).

4.2.2.2.6 Unnlattelse av å undersøke tvilsomme elementer

Ytterligere en kvalitetsreducerende handling som undersøkes er hvorvidt revisor har signert på et revisjonssteg som er gjort etter firmaets metodikk, men som revisor selv føler at han eller hun burde ha undersøkt nærmere. Slike handlinger kan innebære at revisor signerer på et revisjonssteg uten nærmere undersøkelse av elementer han eller hun finner tvilsomme. Malone og Roberts (1996) viser at revisor i visse tilfeller signerer på et revisjonssteg som er gjort etter de generelle prosedyrene i firmaet, til tross for at revisor føler at mer tid burde vært brukt på å undersøke tvilsomme transaksjoner eller rutiner hos klienten. Videre viser Pierce og Sweeney (2004) at det forekommer situasjoner der revisor lar være å gjennomføre revisjonsprosedyrer som må antas å være nødvendige for å gi rimelig sikkerhet, fordi disse handlingene ikke direkte fremgår av firmaets prosedyrer. Også Herrbach (2001) og Coram et al. (2008) viser til atferd der revisor unnlater å utvide omfanget av undersøkelsen til tross for avdekkede tvilsomme elementer.

4.2.2.2.7 Ufullstendig testing av et utvalg

I den sisten delen av spørsmålet knyttet til kvalitetsreducerende handlinger blir respondentene spurt om hvorvidt de har unnlatt å gjennomføre forhåndsbestemte revisjonsprosedyrer for noen av elementene i et utvalg. Det dreier seg med andre ord om ufullstendig testing av et utvalg. Coram et al. (2008, 148) gir følgende hypotetiske eksempel for denne type handling: "En revisorassistent tester et utvalg av fordringer mot innbetalinger. For noen elementer krysser revisorassistenten av for at innbetaling har skjedd uten å undersøke om dette faktisk er tilfellet." Spørsmålet er inkludert i undersøkelsen siden nyere forskning antyder at slik atferd forekommer (Pierce og Sweeney 2004; Coram et al. 2008). Spørsmålet spesifiserer en viss handling innenfor hva tidligere forskning har undersøkt som "reduisering av arbeid til under hva som anses å være rimelig" (Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b; Malone og Roberts 1996; Herrbach 2001).

4.2.3 Kontrollvariabler

Nedenfor presenteres de ulike kontrollvariabler som spørreskjemaets innledende del inneholder. Variablene er tatt med enten fordi de tidligere har vist seg å påvirke revisjonskvalitet, dysfunksjonell atferd, revisors etiske vurderinger eller en kombinasjon av disse. Siden dysfunksjonell atferd er et etisk spørsmål for

revisor og anses å være uetisk atferd (Coram et al. 2008; Pierce og Sweeney 2010) inkluderes kontrollvariabler som tidligere har vist seg å påvirke revisors etiske vurderinger. Dette for å undersøke hvorvidt disse variabler også påvirker revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvaliteten.

Kontrollvariablene inkluderes i analysene for å ta bort den eventuelle påvirkning de har på den uavhengige variabelens effekt på den avhengige (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Disse variabler inkluderes med andre ord for å undersøke hvilke andre faktorer enn de uavhengige variablene som kan forklare variasjoner i den avhengige variabelen (Djurfeldt, Larsson og Stjärnhagen 2010). Å inkludere kontrollvariabler innebærer at man kan rendyrke den effekt som den uavhengige variabelen har på den avhengige variabel slik at kontrollvariablenes effekt ikke sammenblandes med effekten av den uavhengige variabel (Eikemo og Clausen 2007).

4.2.3.1 Kjønn

Tidligere forskning slår fast at revisors kjønn kan påvirke dennes atferd og derigjennom revisjonskvalitet (Breesch og Branson 2009; Gold, Hunton og Gomaa 2009). Sweeney, Arnold og Pierce (2010) finner dessuten indikasjoner på at det er forskjeller mellom kvinner og menn når det gjelder holdning og intensjon til å handle dysfunksjonelt. Videre viser en studie utført av Pierce og Sweeney (2010) indikasjoner på at kvinner i visse situasjoner har høyere etiske vurderinger enn menn. Imidlertid finnes det også studier som ikke kan vise til forskjeller mellom kjønnene avseende deres etiske vurderinger. For en gjennomgang av tidligere studier, se Ford og Richardson (1994) samt O'Fallon og Butterfield (2005).

4.2.3.2 Alder

Tidligere forskning indikerer at det er et negativt samband mellom revisors alder og revisjonskvalitet (Sundgren og Svanström 2014). Det er også påvist visse svake sammenhenger mellom alder og etisk dømmekraft (Ford og Richardson 1994). Imidlertid har tidligere forskning vedrørende alder og etiske vurderinger gitt blandede og inkonsistente resultater (Ford og Richardson 1994; O'Fallon og Butterfield 2005).

4.2.3.3 Størrelsen på revisjonsselskapet

Det finnes mange tidligere studier som har undersøkt og påvist samband mellom størrelsen på revisjonsselskapet og revisjonskvalitet (DeAngelo 1981; Colbert og Murray 1998; Francis og Yu 2009; Kilgore, Radich og Harrison 2011). Tidligere forskning har dessuten funnet indikasjoner på at revisorer i mindre revisjonsselskaper har et annet syn på hvorvidt dysfunksjonell atferd forekommer enn hva revisorer i Big N har (Margheim og Pany 1986). Revisorer som arbeider i mindre selskaper har også vist seg å ha lavere etisk dømmekraft enn revisorer som arbeider i Big N (Pierce og Sweeney 2010). Størrelsen på revisjonsselskapet har således vist seg å være en forklaringsfaktor både for revisjonskvalitet, syn på dysfunksjonell atferd og etisk dømmekraft. På bakgrunn av dette bes respondentene svare på hvorvidt de arbeider i et av de fem respektive seks største revisjonsselskapene i Norge og Sverige.

4.2.3.4 Størrelsen på kontoret

Nyere forskning har også undersøkt hvordan revisjonskvaliteten påvirkes av størrelsen på det kontor som revisor arbeider ved. Francis og Yu (2009) viser i sin studie indikasjoner på at større kontorer utfører revisjoner av høyere kvalitet sammenlignet med mindre kontorer. Dette samsvarer med Choi et al. (2010) som viser en signifikant positiv korrelasjon mellom kontorstørrelse og revisjonskvalitet. Også Sundgren og Svanström (2013) finner at revisjonskvalitet varierer med størrelsen på kontoret. I denne studie måles størrelsen på kontoret ved at respondenten bes om å angi antallet ansatte som arbeider på kontoret, samt antallet partnere på kontoret. I en selvrappporterende studie som denne antas det å være vanskelig å anvende målemetoder som tidligere er benyttet ved arkivbasert forskning slik som totale honorarer og antallet kvalifiserte revisorer. Slike mål på kontorstørrelse krever mer fra respondenten og vil ikke nødvendigvis være spørsmål som respondenten uten videre kan svare nøyaktig på.

4.2.3.5 Posisjon i revisjonsselskapet

Donnelly, Quirin og O'Bryan (2003) viser i sin studie at revisors holdninger til dysfunksjonell atferd vil variere avhengig av posisjon i selskapet. Videre viser tidligere studier indikasjoner på at dysfunksjonell atferd er mer vanlig blant revisorer på de laveste nivåene i selskapet (Commission on Auditors' Responsibilities 1978; Alderman og Deitrick 1982). McNamara og Liyanarachchi

(2008) anser at revisjonspersonale på lavere nivå vil være under større press til å vise frem sine evner og ferdigheter, noe som kan påvirke deres handlinger. Også Miller (1992) argumenterer for at det er forskjeller i atferd mellom de ulike posisjonene i selskapet, og spesielt vil partnere ha en annen atferd enn andre. Dette fordi det er bedre målkongruens mellom partner og revisjonsselskapet sammenlignet med mellom andre revisorer og revisjonsselskapet.

4.2.3.6 Bransjespesialisering og type foretak

Tidligere forskning viser at bransjespesialisering er en del av den oppfattede forskjell i revisjonskvalitet mellom store og små revisjonsselskaper (Craswell, Francis og Taylor 1995). Bransjespesialisering er derfor antatt å kunne brukes som et middel for å oppnå høyere revisjonskvalitet (Hogan og Jeter 1999). Forskning viser også indikasjoner på at det eksisterer reelle variasjoner i revisjonskvalitet mellom bransjespesialister og andre (O'Keefe, King og Gaver 1994; Balsam, Krishnan og Yang 2003). Her inkluderes et spørsmål om bransjespesialisering for å se hvorvidt dette påvirker revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet.

Videre bes respondentene også om å svare på hvilke foretak de har i sin kundeportefølje. Respondentene bes først om å anslå hvor stor andel av klientporteføljen som består av private selskaper, og videre blir de spurt om de har erfaring av å revidere børsnoterte selskaper. Spørsmålene er tatt med for å se hvorvidt revisor har en annen atferd alt etter hvilke foretak han i hovedsak reviderer. Kanskje vil revisor være mindre dysfunksjonell i sin atferd dersom det dreier seg om børsnoterte selskaper siden revisjonsrisikoen trolig er større i selskaper som har mange eiere og som dessuten følges av et stort antall interessenter. Dette fordi revisjonsfeil knyttet til slike selskaper mer trolig vil føre til søksmål, og risikoen for negativ publisitet er større her (Carrington 2010b).

4.2.3.7 Autorisering og erfaring

Type autorisering kan si noe om hvilken utdanning og erfaring respondentene har og dessuten hvilke selskaper som revisor hovedsakelig reviderer. Derfor er også et spørsmål om autorisering inkludert i spørreskjemaet. Imidlertid har Sverige etter 1. juni 2013 kun én type kvalifisering. Det ble ansett som unødvendig å skille mellom to typer kvalifiseringer og videre ble et slikt skille antatt å gjøre regelverket unødvendig komplisert (FAR 2014a). Dermed ble også kravene til

utdanning for å oppnå kvalifiseringen *auktoriserad revisor* endret. Respondentenes kvalifiseringstype har derfor mistet noe av sin informasjonsverdi når det gjelder hvilken utdanning og erfaring de svenske respondentene har.

Respondentene bes videre angi hvor mange år de har arbeidet i revisjonsbransjen og hvor lenge de har hatt sin autorisering. Det antas at jo lengre tid man har arbeidet, jo mer praktisk erfaring har man fått, noe som kan innebære at den teoretiske utdanningen ikke lengre har like stor betydning for revisors atferd. Erfaring antas videre å være en viktig påvirkningsfaktor for revisjonskvalitet (IAASB 2011; Knechel et al. 2013) og har også vist seg å påvirke den etiske dømmekraften hos revisorer på medarbeidernivå (Pierce og Sweeney 2010). Her inkluderes variabelen for å undersøke om dette også gjelder for dysfunksjonell atferd og dessuten på andre nivåer i revisjonsselskapet.

4.2.4 Valg av skala

Det er tidligere anvendt ulike fremgangsmåter og design av spørreskjema for å undersøke dysfunksjonell atferd. Otley og Pierce (1996b) spurte respondentene om de hadde deltatt i de opplistede handlingene ved å be dem svare på en skala mellom en og fem der de ulike alternativene var aldri, sjelden, noen ganger, ofte og nesten alltid. Også Herrbach (2001), Pierce og Sweeney (2004), Nor, Smith og Ismail (2009) samt Svanberg og Öhman (2013) målte frekvensen av de ulike dysfunksjonelle handlingene ved hjelp av denne femgraderte Likert-skala. Denne design benyttes også i denne studie. Respondentene blir spurt hvorvidt de har foretatt de opplistede handlinger i løpet av sin karriere som revisor og bes om å angi svaret på en Likert-skala mellom en og fem der svaralternativene samsvarer med de angitt ovenfor. Dette er en ordinalskala som muliggjør rangering av svarene, men der man ikke vet noe om avstanden mellom de ulike svaralternativene (Ghauri og Grønhaug 2010). At skalaen er anvendt ved tidligere studier muliggjør sammenligning av resultatene og man får et utgangspunkt for å kunne si noe om hvorvidt resultatet er rimelige.

Saunders, Lewis og Thornhill (2012) anser at en tydelig design av spørreskjemaet og en konsekvent utforming av spørsmålene kan minske risikoen for svarbortfall. Jeg har derfor valgt å bruke en skala med fem ulike graderinger i de fleste tilfeller, noe som forhåpentligvis bidrar til at spørreskjemaet oppfattes som enhetlig. Det er

bevisst valgt å utelate svaralternativet “vet ikke”/”ønsker ikke svare” og derigjennom tvinge respondenter til å ta stilling til samtlige spørsmål.

4.3 Pilotstudie

For å være sikker på at spørreskjemaet fungerer og at respondentene ikke har noen problemer med å forstå samt svare på spørsmålene, anbefaler Christensen et al. (2008) å gjennomføre en pilotstudie. En slik pilotstudie kan ifølge Saunders, Lewis og Thornhill (2012) bidra til å øke studiens reliabilitet og spørsmålenes validitet. Körner og Wahlgren (2008) poengterer at man gjennom en pilotstudie kan oppdage eventuelle misforståelser hos respondenten og således forbedre spørreskjemaet før det sendes ut. I forkant av den endelige utformingen av spørreskjemaet og utsendelsen av dette ble det derfor gjennomført en pilotstudie. En norsk og en svensk revisor med henholdsvis tre og et halvt års erfaring fra revisjonsbransjen gikk igjennom studiens spørsmål og kom med sine kommentarer til disse. Noen små endringer ble foretatt etter pilotstudien, men generelt ble det ansett at spørsmålene var enkle å forstå og svare på.

4.4 Populasjon og utvalg

Studiens populasjon består av alle norske og svenske kvalifiserte revisorer som arbeider med ekstern revisjon. Det er disse som må oppfylle de krav som stilles til utdanning og etterutdanning i landenes regelverk. Det er videre disse individer som kan velge å handle dysfunksjonelt under arbeid med ekstern revisjon og således kan disse påvirke revisjonskvaliteten gjennom sin atferd. Siden studien har til formål å finne regelmessigheter og generalisere resultatene er det en forutsetning at utvalget er tilstrekkelig stort samt representativt for hele populasjonen (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Siden tilgangen til informasjon og kontaktopplysninger til revisorer i Norge og Sverige er ulik, er det gjort forskjellige utvalg i de to landene. Nedenfor følger en beskrivelse av utvalgene for respektive land.

4.4.1 Norske revisorer

I Norge har det vært vanskelig å få tilgang til kontaktopplysninger til revisorene, og videre å få noen oversikt over populasjonen som inkluderer alle kvalifiserte revisorer som arbeider med ekstern revisjon. I følge Finanstilsynets årsmelding for 2013 oppgikk antallet kvalifiserte revisorer i Norge til 6 973. Imidlertid jobber ikke alle disse med ekstern revisjon ettersom mange har valgt andre yrker etter at

de har oppnådd sin kvalifisering. Det finnes ingen oppdaterte tall på hvor mange kvalifiserte revisorer som er ansatte innen revisjon, men for å gi et bilde av hvordan fordelingen har vært tidligere brukes tall fra Finanstilsynets dokumentbaserte tilsyn i 2010. Dette er de nyeste tilgjengelige opplysningene om den norske populasjonen. Antallet kvalifiserte revisorer i Norge i 2010 var 6 210. Dette fremgår av Finanstilsynets årsmelding for 2010. Fra rapporten etter det dokumentbaserte tilsynet fremgår det at 3 570 kvalifiserte revisorer arbeidet med finansiell revisjon. Dette tilsvarer 57 % av samtlige kvalifiserte revisorer i Norge på det aktuelle tidspunkt. Denne andel oppgikk til 58 % i 2008, 62,6 % i 2006 og 63 % i 2004. Som tallene viser er trenden synkende, men det er rimelig å tro at også i dag er i overkant av 50 % av de kvalifiserte revisorene ansatte innen ekstern revisjon. Videre er antallet ansvarlige revisorer ca. 1 500. Ettersom disse trolig arbeider med ekstern revisjon og videre må oppfylle kravene til etterutdanning, kan dette være et relevant tall å forholde seg til. Imidlertid inkluderer populasjonen flere enn kun de ansvarlige revisorene.

For å samle inn kontaktopplysninger til de norske revisorene har jeg valgt å ta utgangspunkt i Finanstilsynets konsesjonsregister. For å øke sannsynligheten for at revisorene arbeider med ekstern revisjon begrenset jeg i første omgang søket til ansvarlige revisorer. E-postadresser har jeg funnet ved å søke på navn og selskap i Google. Ved hjelp av denne søkemetode fikk jeg for en del mindre selskaper tilgang til fullstendige lister over ansatte innen revisjon, og her ble derfor flere enn kun de oppdragsansvarlige inkludert i utvalgsrammen. Dette har imidlertid ført til at også noen revisorer uten kvalifisering har inngått i utvalgsrammen til tross for at disse ikke inngår i populasjonen. 41 revisorer uten kvalifisering har svart på undersøkelsen. Disse er fjernet både fra resultatene og fra utvalgsrammen siden de ikke inngår i populasjonen. Det er imidlertid trolig at også flere revisorer uten kvalifiseringer utover de som har svart på undersøkelsen har kommet med i utvalgsrammen. Med andre ord eksisterer det dekningsfeil i utvalgsrammen på grunn av svak registerkvalitet som følge av vanskeligheter med innsamling av kontaktopplysninger.

Etter innsamlingen av kontaktopplysninger hadde jeg e-postadresser til 2 244 revisorer. Imidlertid mottok jeg feilmelding på grunn av ugyldig e-postadresse i 164 tilfeller. I følge Armstrong og Overton (1977) skal de som åpenbart ikke har

mottatt undersøkelsen ikke inngå i utvalget og derfor fjernes disse 164 revisorer. Videre reduseres utvalget med de 41 respondenter som ikke er kvalifiserte revisorer ettersom disse ikke inngår i populasjonen. Det justerte utvalget er således 2 039. Av disse mottok jeg 443 gyldige svar, noe som gir 21,7 % i svarfrekvens.

På grunn av innsamlingsmetoden og de svakheter som denne har medført, eksisterer det trolig forskjeller i karakteristika hos de revisorer som har mottatt undersøkelsen og karakteristika hos samtlige revisorer i populasjonen. For det første inkluderer utvalget et ukjent antall revisorer uten kvalifisering, og disse inngår således ikke i populasjonen. Videre vil utvalget i større grad enn populasjonen bestå av ansvarlige revisorer sammenlignet med revisorer uten oppdragsansvar. Dette fordi det er disse jeg har tatt utgangspunkt i ved innsamling av kontaktopplysninger. Avslutningsvis vil det trolig også være flere revisorer i mindre selskaper som har mottatt undersøkelsen sammenlignet med hva populasjonen som helhet skulle tilsi. Det kan innebære at revisorer som er kvalifiserte, men ikke ansvarlige revisorer, og arbeider i Big 5, er noe underrepresenterte i utvalget, noe som påvirker utvalgets representativitet. Studiens resultater kan derfor ikke uten videre generaliseres til hele populasjonen. Dette diskuteres videre i kapittel 6.

4.4.2 Svenske revisorer

Populasjonen består av samtlige kvalifiserte revisorer i Sverige. Siden kvalifisering kun gis for fem år av gangen og krever at man er yrkesaktiv som revisor, antas det at alle de kvalifiserte revisorene i Sverige arbeider med ekstern revisjon. Antallet kvalifiserte revisorer oppgikk per 18. februar 2014 til 3 786 i følge en oversikt mottatt fra Revisorsnämnden. Denne oversikt manglet imidlertid e-postadresser til noen revisorer, og etter at de uten oppgitt e-postadresse var fjernet, sto jeg igjen med 3 733 revisorer. Ved utsendelse ble imidlertid antallet ytterligere redusert da jeg fikk feilmelding på grunn av ugyldig e-postadresse i 245 tilfeller. Også her fikk jeg to svar fra revisorer uten kvalifisering, og disse fjernes fra utvalget etter samme resonnement som over. Det endelige antallet som mottok undersøkelsen, og således den justerte utvalgsrammen, var 3 486. Av disse mottok jeg 487 svar, men 2 av disse var fra respondenter som ikke var kvalifiserte

revisorer og det endelige antallet gyldige svar ble således 485. Dette gir en svarfrekvens på 13,9 %.

4.5 Analyse av bortfall

Tabell 4.2 gir en oversikt over utvalgene, svarene og bortfallet ved innsamlingen av det empiriske datamaterialet.

Tabell 4.2 Utvalg, svar og bortfall

	Norge	Sverige	Totalt
Utvalgsstørrelse	2244	3768	6012
- ugyldig e-postadresse	164	280	444
- respondenter som ikke inngår i populasjonen	41	2	43
Justert utvalgsstørrelse	2039	3486	5525
Svar			
Antall svar	484	487	971
- respondenter som ikke inngår i populasjonen	41	2	43
Totalt antall gyldige svar	443	485	928
Bortfall			
Automatisk svar: ikke tilgjengelig i perioden	18	85	103
Ønsker ikke å delta	4	10	14
Har ikke svart	1574	2906	4480
Totalt bortfall	1596	3001	4597
Svarfrekvens	21,7 %	13,9 %	16,8 %

En del av de tidligere studiene som har undersøkt dysfunksjonell atferd ved hjelp av en spørreundersøkelse blant revisorer har oppnådd betydelig høyere svarfrekvens enn hva jeg har i denne studie. Otley og Pierce (1996b) og Coram et al. (2008) hadde henholdsvis 73 % og 60 % i svarfrekvens. Disse distribuerte imidlertid sine undersøkelser ved hjelp av kontaktpersoner i Big N slik at høyere svarfrekvens kunne forventes. Det finnes også undersøkelser vedrørende dysfunksjonell atferd hos revisor som har hatt svarfrekvenser nærmere de oppnådde frekvenser i denne studie. Svanberg og Öhman (2013) og Willett og Page (1996) hadde henholdsvis 28 % og 23 % i svarfrekvens. Disse studier har likevel presentert signifikante resultater. Videre anser Saunders, Lewis og Thornhill (2012) at 11 % eller lavere er en rimelig svarfrekvens for undersøkelser som sendes ut via Internett. I forhold til dette må denne studies gjennomsnittlige svarfrekvens på 16,8 % anses å være relativt høy og således bra for denne type studie. Svarfrekvensen vil allikevel til en viss grad tas i betraktning når det gjelder hvilke konklusjoner som kan generaliseres til hele populasjonen og ikke.

En mulig forklaring til at ikke svarfrekvensen er høyere kan være det sensitive emnet som undersøkelsen gjelder. Buchman og Tracy (1982) anser at spørsmål om dysfunksjonell atferd i prinsippet innebærer å spørre revisorene om de har

juksset med sine arbeidsoppgaver og vært uærlige om dette i sine arbeidspapirer. For slike sensitive emner kan det være et problem at respondenter ikke svarer på undersøkelsen (Buchman og Tracy 1982). En annen mulig forklaring til at svarfrekvensene ikke er høyere er at undersøkelsen ble sendt ut i revisorenes høysesong og derfor ikke ble prioritert av alle i en tid med svært høy arbeidsbelastning. Jeg mottok flere e-poster fra revisorer som ikke anså de hadde tid til å svare på undersøkelsen på grunn av høy arbeidsbelastning. At de svenske revisorene i mindre utstrekning har svart på undersøkelsen enn de norske kan trolig forklares med omfanget av spørreundersøkelser revisorene mottar. I Sverige er det mer vanlig blant studenter å sende ut undersøkelser til revisorene i forbindelse med oppgaveskriving, og revisorene har derfor ikke tid og mulighet til å svare på alle. Det store antallet undersøkelser som sendes ut kan også medføre at de svenske revisorene har en mer negativ innstilling til å delta på slike undersøkelser.

Cook, Heath og Thompson (2000) anser imidlertid at svarenes representativitet er langt viktigere enn svarfrekvensen i seg selv. Derfor er to ulike bortfallsanalyser utført for å få en oppfattelse av om bortfallet er systematisk eller ikke. Den første bortfallsanalysen tar hensyn til ulike karakteristika hos de som svarer og sammenligner disse med populasjonen som helhet eller de som har mottatt undersøkelsen. En slik bortfallsanalyse vil si noe om hvorvidt det er skjevheter når det gjelder de testede karakteristikaene hos de som svarer og ikke og er blant annet benyttet av Pierce og Sweeney (2004) i deres studie av dysfunksjonell atferd hos revisor. Til tross for akseptable resultater ved en slik analyse kan det imidlertid fremdeles være forskjeller når det gjelder andre variabler i studien. Derfor er også ytterligere en bortfallsanalyse gjennomført der sene svar ses som en approksimasjon på de som ikke svarer. En slik bortfallsanalyse er blant annet anvendt av Coram et al. (2008) i deres studie av dysfunksjonell atferd hos revisor.

4.5.1 Bortfallsanalyse ved hjelp av karakteristika hos revisor

For å analysere bortfallet anser Armstrong og Overton (1977) at man kan sammenligne fordelingen i svarene med kjente verdier i populasjonen. Tabell 4.3 og 4.4 viser hvordan fordelingen er med hensyn til selskap, kvalifisering og kjønn blant de norske og svenske revisorer som har svart på undersøkelsen sammenlignet med fordelingen i utvalget eller populasjonen.

Tabell 4.3 Bortfallsanalyse norske revisorer

Selskapstilhørighet	Antall utsendte	Prosent	Antall svar	Prosent
PwC	108	5,2 %	25	5,6 %
EY	179	8,6 %	44	9,9 %
Deloitte	78	3,8 %	15	3,4 %
KPMG	71	3,4 %	17	3,8 %
BDO	165	7,9 %	40	9,0 %
Andre	1479	71,1 %	302	68,2 %
Totalt	2080	100,0 %	443	100,0 %
Type kvalifisering	Totalt i Norge	Prosent	Antall svar	Prosent
Statsautorisert revisor	3544	50,8 %	263	59,4 %
Registrert revisor	3429	49,2 %	180	40,6 %
Totalt	6973	100,0 %	443	100,0 %
Kvalifiserte medl. i				
Kjønn	DnR	Prosent	Antall svar	Prosent
Kvinner	1248	33,8 %	121	27,3 %
Menn	2445	66,2 %	322	72,7 %
Totalt	3693	100,0 %	443	100,0 %

Tabell 4.3 viser at når det gjelder selskapstilhørighet er fordelingen forholdsvis lik blant de utsendte undersøkelsene og blant undersøkelsens svar. Således må svarene anses å være representative for hele utvalget når det gjelder selskapstilhørighet. Det er imidlertid usikkert hvorvidt utvalget er representativt for hele populasjonen siden jeg ikke har noen oversikt over fordelingen på selskap i populasjonen. Når det gjelder type kvalifisering har jeg ikke opplysninger om fordelingen blant de revisorer som mottok undersøkelsen, og her baserer sammenligningen seg på tall for samtlige kvalifiserte revisorer i Norge og følger av Finanstilsynets årsmelding 2013. Blant de som svarte på undersøkelsen var det en større andel statsautoriserte revisorer enn fordelingen blant samtlige norske revisorer skulle tilsi. De registrerte revisorene er derfor noe underrepresenterte blant mine svar, noe som må tas hensyn til når det gjelder generaliseringer med hensyn til kvalifisering. Imidlertid har jeg ikke tall for hvordan fordelingen er i populasjonen, og det er mulig at flere av de som er registrerte revisorer arbeider med annet enn ekstern revisjon i forhold til statsautoriserte revisorer, slik at fordelingen i studiens svar er forholdsvis lik fordelingen i populasjonen. Ingen av hypotesene bygger imidlertid på variabelen autorisering og denne mulige skjevhet anses derfor ikke å være noe stort problem.

Jeg hadde heller ikke oversikt over kjønnsfordelingen blant de revisorer som mottok undersøkelsen. Her sammenlignes derfor kjønnsfordelingen i svarene med kjønnsfordelingen blant Revisorforeningens kvalifiserte medlemmer. Blant de revisorer som har svart er kvinneandelen noe lavere enn blant medlemmer i Revisorforeningen med revisorgodkjennelse. Imidlertid er ikke alle kvalifiserte

revisorer som arbeider med ekstern revisjon medlemmer i Revisorforeningen, og således er det vanskelig å vurdere om det er forskjeller avseende kjønnsfordelingen mellom de som har svart på undersøkelsen og populasjonens kjønnsfordeling.

Tabell 4.4 Bortfallsanalyse svenske revisorer

Selskapstilhørighet	Antall utsendte	Prosent	Antall svar	Prosent
PwC	727	20,8 %	117	24,1 %
EY	453	13,0 %	63	13,0 %
Deloitte	141	4,0 %	13	2,7 %
KPMG	386	11,1 %	54	11,1 %
BDO	102	2,9 %	13	2,7 %
Grant Thornton	233	6,7 %	19	3,9 %
Andre	1446	41,5 %	206	42,5 %
Totalt	3488	100,0 %	485	100,0 %
Type kvalifisering	Totalt i Sverige	Prosent	Antall svar	Prosent
Godkänd revisor	734	19,1 %	62	12,8 %
Auktoriserad revisor	3109	80,9 %	423	87,2 %
Totalt	3843	100,0 %	485	100,0 %
Kjønn	Totalt i Sverige	Prosent	Antall svar	Prosent
Kvinner	1283	33,4 %	150	30,9 %
Menn	2560	66,6 %	335	69,1 %
Totalt	3843	100,0 %	485	100,0 %

Som tabell 4.4 viser stemmer fordelingen med hensyn til selskap i svarene relativt bra overens med fordelingen blant de svenske revisorer som mottok undersøkelsen. Verdt å nevne er at revisorer i PwC i noe større utstrekning har svart på undersøkelsen enn hva fordelingen i utvalget skulle tilsi. Videre har revisorer i Grant Thornton i mindre utstrekning svart på undersøkelsen enn hva fordelingen i utvalget skulle tilsi. Det dreier seg imidlertid om små skjevheter og dette antas ikke å være noe problem for svarenes representativitet. Når det gjelder type kvalifisering har auktoriserte revisorer i større utstrekning enn hva fordelingen i utvalget skulle tilsi svart på undersøkelsen og godkända revisorer er således noe underrepresenterte. Jeg kan derfor ikke med presisjon uttale meg om hvorvidt det er forskjeller mellom de ulike kvalifiseringstypene og dette tas i betraktning ved analyse av resultatene. Imidlertid bygger ingen av studiens hypoteser på variabelen kvalifisering og dette anses således ikke å utgjøre noe stort problem for de videre analysene. Når det gjelder variabelen kjønn viser tabell 4.4 at fordelingen i svarene stemmer bra overens med fordelingen i utvalget.

4.5.2 Bortfallsanalyse ved sammenligning av tidlige og sene svar

Det vil ikke nødvendigvis være tilstrekkelig å sammenligne respondentene i undersøkelsen med populasjonen for visse kjente karakteristika slik som gjort ovenfor. Dillman (1991) poengterer at det jo vil være umulig å sammenligne de

som svarer med de som ikke svarer når det gjelder de av undersøkelsens variabler som studien har til hovedformål å undersøke. Jeg har derfor foretatt ytterligere en bortfallsanalyse basert på tidstrender etter anbefaling av Armstrong og Overton (1977). Ved en slik analyse antas det at de som bruker lang tid på å svare etter å ha mottatt undersøkelsen har likhetstrekk med de som ikke svarer. Sene svar sammenlignes således med tidlige svar for å se om det er noen forskjeller mellom de to gruppene av respondenter. For de norske revisorene defineres sene svar som de som ikke har svart den dagen undersøkelsen ble sendt ut, og andelen sene svar oppgår til 21 %. For de svenske revisorene defineres sene svar som de som ikke har svart i løpet av den dagen undersøkelsen respektive påminnelsen ble sendt ut, og andelen sene svar oppgår til 25 %.

I likhet med Coram et al. (2008) har jeg anvendt en Chi kvadrat-test for å undersøke om det eksisterer signifikante forskjeller mellom sene og tidlige svar når det gjelder visse karakteristika hos revisor. Ingen signifikante forskjeller ble funnet for verken de norske eller svenske revisorene avseende kjønn, selskapsstørrelse, posisjon i selskapet, autorisering, erfaring med børsnoterte selskaper, andelen private selskaper i revisors klientportefølje eller revisors bransjespesialisering. I likhet med Coram et al. (2008) har jeg også utført Mann Whitney U-tester for å undersøke om det er signifikante forskjeller for de ulike dysfunksjonelle handlingene som utgjør studiens avhengige variabler. Heller ikke her ble noen signifikante forskjeller funnet. Mann Whitney U-tester er også blitt utført for å teste for signifikante forskjeller når det gjelder revisors alder, erfaring og hvor lenge revisor har hatt sin autorisering, antallet ansatte og antallet partnere på revisors kontor, utdanningsnivå, antall år med utdanning, antall etterutdanningstimer samt antallet etterutdanningstimer innen etikk. Ingen signifikante forskjeller ble funnet på 0,05-nivå for verken de norske eller svenske revisorene. For de norske revisorene var imidlertid antallet ansatte og antall partnere på revisors kontor signifikant på 0,1-nivå. Dette kan indikere at det er små forskjeller for disse variablene mellom de som har svart og de som ikke har svart. Resultatene fra bortfallsanalysen finnes i vedlegg 2.

4.6 Statistisk bearbeidelse

For å bearbeide og utføre analyser av det empiriske datamaterialet anvendes statistikkprogramvaren SPSS. Før de statistiske testene skulle gjennomføres ble signifikansnivå satt til 5 %, noe som innebærer en konfidensgrad på 95 %.

Signifikansnivået angir hvor stor sannsynligheten er for å forkaste en hypotese som er riktig, og jo lavere konfidensgrad man har, jo større vil risikoen være for å forkaste en hypotese som er riktig (Körner 1985). En signifikansgrad på 5 % er vanlig ved praktiske anvendelser innenfor samfunnsvitenskap (Körner 1985; Christensen et al. 2008) og er også anvendt i tidligere undersøkelser av dysfunksjonell atferd hos revisor (Willett og Page 1996; Otley og Pierce 1996b; Kelley, Margheim og Pattison 1999; Svanberg og Öhman 2013; Sweeney, Pierce og Arnold 2013). I visse tilfeller vil jeg også trekke frem sammenhenger eller forskjeller som er signifikante på 0,1-nivå. Disse anses ikke som signifikante, men gir indikasjoner på at det kan foreligge forskjeller eller sammenhenger.

4.7 Reliabilitet og validitet

Reliabilitet sier noe om i hvilken grad metodene for datainnsamling vil gi konsekvente resultater og gir således indikasjoner på påliteligheten ved målingen (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Ghauri og Grønhaug (2010) forklarer dette som at reliabilitet refererer seg til måleinstrumentets stabilitet. Dersom en spørreundersøkelse har høy reliabilitet innebærer det at spørreskjemaet samler inn data på en konsekvent måte og dersom undersøkelsen hadde blitt gjennomført en gang til så ville den ha gitt det samme resultatet (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Validitet sier på den andre siden noe om hvorvidt man faktisk måler det man har til hensikt å måle (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Ghauri og Grønhaug (2010) forklarer dette som at man med valide målemetoder vil fange de egenskaper man ønsker å fange. Reliabilitet er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig forutsetning for at validitet skal foreligge (Ghauri og Grønhaug 2010; Saunders, Lewis og Thornhill 2012).

Den del av spørreundersøkelsen som måler studiens avhengige variabel dysfunksjonell atferd hos revisor er utviklet på bakgrunn av tidligere forskning. Måleinstrumentet er tidligere anvendt av blant annet Otley og Pierce (1996b), Herrbach (2001), Pierce og Sweeney (2004) samt Svanberg og Öhman (2013), og har i disse studier gitt sammenlignbare resultater. Dette bidrar til å øke spørreskjemaets reliabilitet. En styrke ved å bruke denne design er at man anvender måleinstrumenter som tidligere er blitt brukt og testet for reliabilitet. Ifølge Svanberg og Öhman (2013) har tidligere forskere også tatt frem akseptable tall for Cronbach's Alpha, en metode som brukes for å måle den interne konsistensen (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Akseptable verdier for

Cronbach's Alpha styrker således forestillingen om måleinstrumentets interne reliabilitet. Jeg har tatt fram Cronbach's Alpha for studiens avhengige variabel for å sikkerstille at den interne reliabiliteten er opprettholdt også i denne studie. Resultatet presenteres i tabell 4.5

Tabell 4.5 Cronbach's Alpha

	Norge	Sverige
Kvalitetsreduserende handlinger	0,847	0,845
Underrapportering av tid	0,568	0,462
Dysfunksjonell atferd	0,816	0,811

Cronbach's Alpha for dysfunksjonell atferd er tilfredsstillende da den ligger godt over den vanlig oppstilte grenseverdien på 0,7 (Eikemo og Clausen 2007; Hair et al. 2010). Også den sammenslåtte variabelen kvalitetsreduserende handlinger har tilfredsstillende verdier for Cronbach's Alpha, både sammenlignet med grenseverdien 0,7 og sammenlignet med tidligere studiers Cronbach's Alpha på 0,82 (Pierce og Sweeney 2004) og 0,78 (Svanberg og Öhman 2013). I disse to studier var antallet kvalitetsreduserende handlinger fem sammenlignet med denne studiens sju handlinger. Når det gjelder underrapportering av tid er ikke Cronbach's Alpha tilstrekkelig høy til at den sammenslåtte variabelen kan antas å være internt reliabel, og således vil de tre handlingene vurderes hver for seg under de videre analysene. Også de bivariate korrelasjonene er målt etter anbefaling fra Eikemo og Clausen (2007) uten at disse påvirker konklusjonen avseende den interne reliabiliteten. Imidlertid må hensyn også tas til hvor mange variabler de ulike målene består av. Dette fordi verdien på Cronbach's Alpha vil øke i takt med antallet variabler (Eikemo og Clausen 2007; Hair et al. 2010). Dysfunksjonell atferd består av ti ulike variabler, noe som er relativt mye. Imidlertid overstiger de aktuelle verdiene for Cronbach's Alpha grenseverdien med god margin og jeg anser derfor at målet er internt reliabelt til tross for det høye antallet variabler.

Denne studie anvender også flere ulike indikatorer for å måle begreper. For eksempel måles utdanning ved hjelp av en rekke spørsmål som skal kartlegge blant annet lengde, nivå samt opplevd relevans av innholdet i respondentenes utdanning. Dette gjør målingene mer robuste (Ghauri og Grønhaug 2010) og reduserer den tilfeldige feilen. Christensen et al. (2008) anser at reliabilitet speiler hvilken motstandsdyktighet måleinstrumentet holder mot tilfeldige feil og når den

tilfeldige feilen reduseres vil således reliabiliteten styrkes. Også dysfunksjonell atferd hos revisor måles ved hjelp av flere ulike indikatorer.

Ytterligere et moment som påvirker validiteten og reliabiliteten i denne studie er at jeg har gjennomført en pilotstudie. Dette kan ifølge Saunders, Lewis og Thornhill (2012) bidra til å øke studiens reliabilitet samt spørsmålenes validitet ved at man kan få kommentarer på og avsløre eventuelle uklarheter ved spørreskjemaet før den endelige datainnsamlingen. Det poengteres at spørsmålenes validitet kan forbedres ved å bruke tydelige spørsmål med ord og begreper som er velkjente for respondentene (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Ved hjelp av pilotundersøkelsen ble det bekreftet at spørsmålene i undersøkelsen var tydelige og enkelt kunne forstås av representanter som er forholdsvis ferske i revisjonsbransjen. Således ble det antatt at heller ikke de mer erfarne revisorene ville ha problemer med å gjenkjenne og forstå spørreskjemaets ordbruk og begreper. Willett og Page (1996) anser dessuten at revisorer som yrkesgruppe bør ha gode forutsetninger for å svare korrekt på et slikt spørreskjema. Revisorer er velutdannede og bruker mye av sin arbeidstid på å forholde seg til revisjonsprogrammer, noe som fører til at de har en metodisk fremgangsmåte for å ta seg igjennom spørreskjemaer og lignende dokumenter (Willett og Page 1996).

Når det gjelder validitetstrusler er det spesielt selv-seleksjon som bør nevnes for denne studie. Selv-seleksjon medfører at man kan få et skjevt undersøkelsesutvalg på grunn av at de som faktisk undersøkes har bestemte kjennetegn (Ghauri og Grønhaug 2010). De som velger å delta i en undersøkelse som sendes ut via e-post kan ha andre egenskaper og karakteristika enn de som velger ikke å delta. I denne studie er det spesielt viktig å vurdere hvorvidt de som svarer i lavere grad engasjerer seg i dysfunksjonell atferd enn de som ikke svarer. Dysfunksjonell atferd er ifølge Willett og Page (1996) et sensitivt emne siden respondenter som innrømmer slik atferd samtidig erkjenner at de bryter standarder og etiske retningslinjer. Respondenter som er usikre på om deres anonymitet er sikret kan la være å svare på undersøkelsen, og således er risikoen for skjevheter i bortfallet større (Otley og Pierce 1996a). Videre er det også en risiko for at de som velger ikke å svare på undersøkelsen er under et større tidspress enn de som faktisk tar seg tid til å svare på undersøkelsen som ble sendt ut i revisorenes høysesong.

Tidspress har tidligere vist seg å påvirke revisorenes dysfunksjonell atferd (Se for eksempel Alderman og Deitrick 1982; Kelley og Margheim 1990; Otley og Pierce 1996b), og dersom dette påvirker hvem som deltar i undersøkelsen og ikke, kan det også få konsekvenser for det endelige resultatet. Disse faktorer gjør det særskilt viktig å fokusere på studiens eksterne validitet. Den eksterne validiteten vil avgjøre om man kan generalisere resultatet til hele populasjonen (Ghauri og Grønhaug 2010). For å vurdere den eksterne validiteten i denne studie er det blant annet gjennomført en analyse av bortfall for å si noe om hvorvidt det eksisterer forskjeller i karakteristika blant de som har valgt å delta i undersøkelsen sammenlignet med de som har valgt ikke å delta.

5. Empirisk analyse

5.1 Normalitet

Innsamlingen av empirisk data ved hjelp av den Internettbaserte spørreundersøkelsen ga til sammen 928 svar, herunder 485 svenske og 443 norske. Dette anses generelt å være tilstrekkelig mange – både i hvert enkelt land og til sammen – for at resultatene skal kunne antas å være normalfordelte (Körner 1985; Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Imidlertid har jeg valgt å gjennomføre en test av normalitet for å sikkerstille at de etterfølgende analysene blir så nøyaktige som mulig. Resultatene fra både en Kolmogorov-Smirnovs-test og en Shapiro-Wilk-test viser at alle de aktuelle variablene har p-verdier under 0,01 og de fleste ligger på 0,000. Det innebærer at det empiriske materialet ikke er normalfordelt (Saunders, Lewis og Thornhill 2012). Siden normalitet ikke foreligger vil videre analyser så langt det er mulig skje ved hjelp av ikke-parametriske tester til tross for at antallet svar overstiger grensen for hva som antas å innebære normalitet. Dette for å gjøre analysene med forsiktighet.

5.2 Deskriptiv statistikk

5.2.1 Karakteristika hos revisor

For å skape en oversikt over de ulike variablene i studien og bli kjent med datamaterialet presenteres her deskriptiv statistikk for begge landene. Tabell 5.1 viser fordelingen i undersøkelsen når det gjelder visse karakteristika hos revisor. Både blant de norske og svenske revisorene som har svart er i underkant av en tredjedel kvinner, i overkant av en tiendedel er bransjespesialister og majoriteten av respondentene har ingen erfaring av å revidere børsnoterte selskaper. Blant de norske respondentene arbeider 31,9 % for Big 5, noe som er en mindre andel enn blant de svenske respondentene hvor 57,5 % arbeider for Big 6. Både blant de norske og de svenske respondentene er det flest partnere som har svart på undersøkelsen, mens fordelingen varierer mye mellom landene for de øvrige selskapsposisjonene. I Sverige er det kun én medarbeider som har svart på undersøkelsen, sammenlignet med 49 i Norge. På den andre siden er det flere managere som har svart på den svenske undersøkelsen (31,5 %) sammenlignet med den norske (12,4 %). I Norge oppgår andelen revisorer som kun har private selskaper i sin klientportefølje til 62,9 %, sammenlignet med 38,6 % i Sverige. Siden Sverige nå har kun én kvalifiseringskategori er det også forskjeller mellom

landene når det gjelder type kvalifisering. I Sverige har kun 12,8 % av respondentene den laveste kvalifiseringsgraden, sammenlignet med 40,7 % blant de norske respondentene.

Tabell 5.1 Karakteristika hos revisor

	Norge		Sverige	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Kjønn				
Kvinne	121	27,4 %	150	30,9 %
Mann	321	72,6 %	335	69,1 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Revisjonsselskap				
Big 5/6	141	31,9 %	279	57,5 %
Andre	301	68,1 %	206	42,5 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Posisjon i selskapet				
Medarbeider	49	11,1 %	1	0,2 %
Supervisor	3	0,7 %	2	0,4 %
Senior	16	3,6 %	22	4,5 %
Manager	55	12,4 %	153	31,5 %
Director	12	2,7 %	35	7,2 %
Partner	284	64,3 %	217	44,7 %
Annet	23	5,2 %	55	11,3 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Bransjespesialisering				
Bransjespesialist	55	12,4 %	50	10,3 %
Ikke bransjespesialist	387	87,6 %	435	89,7 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Private selskaper i klientporteføljen				
Mindre enn 50 %	34	7,7 %	42	8,7 %
50 - 80 %	23	5,2 %	59	12,2 %
81 - 99 %	107	24,2 %	197	40,6 %
100 %	278	62,9 %	187	38,6 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Erfaring av børsnoterte selskaper				
Reviderer børsnoterte selskaper	44	10,0 %	113	23,3 %
Har revidert børsnoterte selskaper	105	23,8 %	104	21,4 %
Ingen erfaring av børsnoterte selskaper	293	66,3 %	268	55,3 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Type kvalifisering				
Registrert/godkänd revisor	180	40,7 %	62	12,8 %
Statsautorisert/auktorisert revisor	262	59,3 %	423	87,2 %
Totalt	442	100 %	485	100 %

Tabell 5.2 viser at gjennomsnittene for alder, antall år erfaring og antall år siden autorisering er relativt like i det norske og det svenske datamaterialet. Imidlertid er spredningen større blant de svenske respondentene og det er således mer variasjon i det svenske datamaterialet. Den gjennomsnittlige respondent i undersøkelsen er 46 år gammel og har 20 år erfaring fra revisjonsbransjen.

Gjennomsnittlig antall ansatte og partnere på revisors kontor er størst i den svenske delen av undersøkelsen, men også spredningen er størst her.

Tabell 5.2 Karakteristika hos revisor 2

	Norge				Sverige			
	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik
Alder	25	69	45,96	9,77	26	76	46,35	11,42
Antall år erfaring	0	44	19,62	9,60	4	53	20,24	10,77
Antall år siden autorisering	0	43	15,85	9,69	0	43	14,54	10,42
Antall ansatte på kontoret	0	810	48,33	118,04	0	1500	164,92	320,07
Antall partnere på kontoret	0	90	6,08	10,41	0	170	14,28	28,55

5.2.2. Revisors utdanning

5.2.2.1 Generelt om utdanning

Tabell 5.3 viser respondentenes høyeste fullførte utdanning, antall år utdanning innen økonomi, samt hvorvidt revisor har hatt etikkundervisning som en del av sin utdanning.

Tabell 5.3 Utdanning

	Norge		Sverige	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Høyeste fullførte utdanning				
Bachelorgrad	133	30,1 %	169	34,8 %
Magistergrad	0	0,0 %	188	38,8 %
Mastergrad	258	58,4 %	34	7,0 %
Doktorgrad	1	0,2 %	1	0,2 %
Annet	50	11,3 %	93	19,2 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Antall år utdanning innen økonomi				
Ingen	1	0,2 %	16	3,3 %
Mindre enn tre år	7	1,6 %	22	4,5 %
Tre år	122	27,6 %	84	17,3 %
Fire år	98	22,2 %	292	60,2 %
Fem år	145	32,8 %	54	11,1 %
Seks år	53	12,0 %	9	1,9 %
Mer enn seks år	16	3,6 %	8	1,6 %
Totalt	442	100 %	485	100 %
Forekomsten av etikk under utdanning				
Ett etikkurs	62	14,0 %	42	8,7 %
Flere etikkurs	81	18,3 %	25	5,2 %
Innslag av etikk i andre kurs	182	41,2 %	151	31,1 %
Ingen etikk	117	26,5 %	267	55,1 %
Totalt	442	100,0 %	485	100,00 %

Som tabell 5.3 viser har en tredjedel av både de norske og svenske respondentene en bachelorgrad som sin høyeste fullførte utdanning. Imidlertid er det store forskjeller når det gjelder mastergrad. Mens hele 58,4 % av de norske respondentene har en mastergrad, er det kun 7 % av de svenske respondentene som har dette som sin høyeste fullførte utdanning. Årsaken til disse forskjeller er trolig de ulike kravene for å oppnå kvalifisering og videre hvorvidt de ulike

gradene tilbys ved landenes universiteter og høyskoler. I Norge kreves det en mastergrad for å oppnå kvalifiseringen statsautorisert, noe som ikke er – eller har vært – nødvendig for å bli kvalifisert revisor i Sverige. For å se om forskjellene i utdanningsnivå er signifikante har jeg gjennomført en Chi Kvadrat-test. Denne test resulterte i en p-verdi på 0,000 og jeg kan således slå fast at det er signifikante forskjeller mellom de norske og svenske respondentene når det gjelder fordeling på de ulike utdanningsnivåene.

Videre viser tabell 5.3 at det er flere svenske enn norske respondenter som har mindre enn tre år utdanning innen økonomi, mens seks år utdanning eller mer i større grad forekommer blant de norske respondentene. Av de 418 norske revisorene som har mellom tre og seks år utdanning er gjennomsnittet 4,31 år slik tabell 5.4 viser. Av samme tabell kan vi lese at gjennomsnittet er 3,97 blant de 439 svenske revisorene som har mellom tre og seks år utdanning. For å se hvorvidt det er forskjeller i antall år utdanning mellom de norske og de svenske revisorene som har deltatt i undersøkelsen har jeg gjennomført en Mann Whitney U-test. En Mann-Whitney U-test er en ikke-parametrisk test som brukes for å undersøke hvorvidt det er signifikante forskjeller mellom hvordan en viss score er rangert i to ulike utvalg (Bryman og Cramer 2011). Her ga testen en p-verdi på 0,000 og jeg kan således slå fast at det eksisterer signifikante forskjeller mellom de norske og svenske revisorene når det gjelder antall år utdanning.

Tabell 5.3 viser også at det er flere av de svenske respondentene (55,1 %) som ikke har hatt undervisning i etikk som en del av sin utdanning sammenlignet med de norske respondentene (26,5 %). Også her har jeg gjennomført en Chi Kvadrat-test for å slå fast om forskjellene er signifikante eller ikke. Med en p-verdi på 0,000 konkluderer jeg med at det er signifikante forskjeller mellom norske og svenske respondenter når det gjelder omfanget av etikkundervisning.

Tabell 5.4 Utdanning 2

	Norge				Sverige			
	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik
Antall år utdanning	3	6	4,31	1,026	3	6	3,97	0,630
Etterutdanningstimer de siste tre årene	0	500	144,43	62,797	0	580	141,14	77,201
Etterutdanningstimer innen etikk	0	137	16,56	8,918	0	100	9,31	12,811

Som tabell 5.4 viser er gjennomsnittlig antall etterutdanningstimer de siste tre årene noe høyere i Norge enn i Sverige. Dette til tross for at det norske regelverket

krever færre etterutdanningstimer enn det svenske regelverket. Når det gjelder antallet etterutdanningstimer innen etikk har de norske respondentene et betydelig høyere gjennomsnitt og videre er spredningen mindre enn blant de svenske respondentene. Årsaken til disse store forskjeller er trolig at det norske regelverket uttrykkelig krever etterutdanning innen etikk, mens det ikke finnes noen tilsvarende krav i det svenske regelverket. Gjennomsnittlig antall etterutdanningstimer i Norge er 144,43, der 16,56 av disse er innen etikk. I Sverige er gjennomsnittet for etterutdanningstimer 141,14, der 9,31 av disse er innen etikk. Når det gjelder antallet etterutdanningstimer innen etikk de siste tre årene har jeg gjennomført en Mann U Whitney-test for å undersøke om det er signifikante forskjeller mellom de norske og de svenske respondentene. Med en p-verdi på 0,000 konkluderer jeg med at forskjellene i antall etterutdanningstimer innen etikk mellom de to landenes revisorer er sterkt signifikante.

Blant de svenske respondentene har 90 % regnskap, bokføring og revisjon som hovedretning på sin utdanning, og finansiell økonomi er nest mest vanlig forekommende. Også blant de norske respondentene har nærmere 90 % regnskap og revisjon som hovedretning på enten sin bachelorgrad eller mastergrad eller på begge. Deretter følger økonomi og ledelse, samt finansiell økonomi som de nest mest forekommende hovedretningen. De mest forekommende studiestedene for bachelorgrad blant de norske respondentene er Handelshøyskolen BI (90 stykk), Norges Handelshøyskole i Bergen (48 stykk), Høgskolen i Telemark (47 stykk) og Universitetet i Stavanger (39 stykk). For de som har en mastergrad innen regnskap og revisjon har 82,4 % av disse tatt denne ved Norges Handelshøyskole i Bergen. De mest forekommende studiestedene blant de svenske respondentene er Stockholms universitet (71 stykk), Uppsalas universitet (60 stykk), Lunds universitet (58 stykk) og Handelshögskolan vid Göteborgs universitet (51 stykk).

5.2.2.2 Undervisningsformer

Som tabell 5.5 viser er seminar med lærer i større utstrekning en vanlig undervisningsform blant de svenske respondentene sammenlignet med blant de norske. Også prosjektarbeid og presentasjoner er noe mer vanlig i den svenske delen av undersøkelsen. På den andre siden er forelesning mer vanlig som undervisningsform blant de norske respondentene enn blant de svenske. Dette tydeliggjøres både ved høyere gjennomsnitt og lavere spredning. Resultatene fra

en Mann Whitney U-test finnes i tabell 5.5 og viser at for alle undervisningsformer med unntak av case er det signifikante forskjeller mellom de norske og de svenske revisorene når det gjelder hvor ofte de er blitt anvendt under deres utdanning.

Tabell 5.5 Undervisningsformer

	Norge				Sverige				Mann Whitney p-verdi
	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik	Min	Maks	Gj.snitt	Std.avvik	
Anvendte undervisningsformer									
Praksisarbeid	1	5	1,24	0,73	1	5	1,34	0,827	0,007
Skriftlig arbeid	1	5	3,65	1,019	1	5	3,98	0,738	0,000
Forelesning	1	5	4,65	0,607	1	5	4,42	0,702	0,000
Seminar med lærer	1	5	1,92	1,052	1	5	3,81	0,933	0,000
Prosjektarbeid	1	5	2,65	0,899	1	5	3,17	0,987	0,000
Case/simuleringer	1	5	2,80	0,903	1	5	2,87	0,988	0,564
Grupperarbeid	1	5	3,32	0,877	1	5	3,60	0,801	0,000
Presentasjoner	1	5	2,06	0,883	1	5	3,13	0,895	0,000

Skala: 1=Aldri, 2=Sjelden, 3=Noen ganger, 4=Ofte, 5=Nesten alltid

5.2.2.3 Påstander om utdanning

Tabell 5.6 viser i hvilken grad respondentene er enige i påstander gjeldende hvilke ferdigheter utdanningen har styrket, samt påstander om utdanningen generelt.

Tabell 5.6 Påstander om utdanning

	Norge				Sverige				Mann Whitney p-verdi
	Min	Maks	Gj. snitt	Std. avvik	Min	Maks	Gj. Snitt	Std. avvik	
I hvilken grad utdanningen har styrket...									
Kommunikasjonsferdigheter	1	5	2,84	0,956	1	5	3,03	0,969	0,002
Mellommenneskelige ferdigheter	1	5	2,81	0,942	1	5	3,05	1,015	0,000
Generelle ferdigheter om foretak og virksomheter	1	5	3,54	0,875	1	5	3,39	0,917	0,016
Regnskapsferdigheter	2	5	4,22	0,730	1	5	3,64	0,936	0,000
Revisjonsferdigheter	1	5	4,23	0,710	1	5	2,96	1,165	0,000
Problemløsningsferdigheter	1	5	3,51	0,865	1	5	3,67	0,895	0,002
Analytiske ferdigheter	1	5	3,69	0,816	1	5	3,65	0,901	0,574
Ferdigheter i info.teknologi	1	5	2,57	0,847	1	5	2,72	0,926	0,005
Dataferdigheter	1	5	2,55	0,861	1	5	2,51	0,978	0,615
I hvilken grad revisor anser at følgende stemmer									
Utdanningen har vært praktisk innrettet	1	5	3,07	0,980	1	5	2,44	0,974	0,000
Utdanningen har forberedt revisor for revisoryrket	1	5	3,69	0,822	1	5	2,90	0,922	0,000
Dagens utdanningssystem er svært bra	1	5	3,48	0,704	1	5	2,96	0,841	0,000
Dagens utdanning forbereder studentene for revisoryrket	1	5	3,42	0,725	1	5	2,78	0,824	0,000

Skala: 1=Ikke i det hele tatt, 2=I liten grad, 3=I viss grad, 4=I stor grad, 5=I svært stor grad

Det fremgår av tabell 5.6 at de svenske respondentene i større grad enn de norske respondentene anser at utdanningen har styrket kommunikasjonsferdigheter og

mellommenneskelige ferdigheter. På den andre siden anses utdanningen å ha styrket regnskaps- og revisjonsferdigheter i større grad blant de norske enn blant de svenske respondentene. Også her har jeg gjennomført en Mann Whitney U-test for å teste om det er signifikante forskjeller for hvordan respondentene rangerer de ulike ferdighetene avhengig av hvilket land de kommer fra. Som tabell 5.6 viser er det signifikante forskjeller for alle ferdigheter bortsett fra analytiske ferdigheter og dataferdigheter.

De norske respondentene er i større grad enn de svenske respondentene tilfredse både med sin egen utdanning og med dagens nåværende utdanningssystem. Dette vises gjennom høyere gjennomsnitt og lik eller lavere varians. Også her er det signifikante forskjeller mellom de norske og svenske revisorenes syn på hvorvidt utdanningen har vært og er tilfredsstillende og forberedende for yrket, se resultatene fra Mann Whitney U-testen i tabell 5.6.

5.2.2.4 Opplevd relevans av fag under utdanningen

Tabell 5.7 viser i hvilken grad respondentene anser at ulike fag har vært relevante for deres yrkesutøvelse som revisor.

Tabell 5.7 Opplevd relevans av fag

	Norge				Sverige				Mann Whitney p-verdi
	Min	Maks	Gj. snitt	Std. avvik	Min	Maks	Gj. Snitt	Std. avvik	
Opplevd relevans av fag under utdanningen									
Regnskap	0	5	4,71	0,607	0	5	4,41	0,946	0,000
Revisjon	0	5	4,75	0,558	0	5	3,58	1,788	0,000
Skatterett	0	5	4,71	0,581	0	5	4,28	0,884	0,000
Rettslære	0	5	4,14	0,876	0	5	3,84	1,003	0,000
Etikk	0	5	3,27	1,436	0	5	1,71	1,790	0,000
Matematikk	0	5	3,00	0,982	0	5	2,12	1,609	0,000
Statistikk	0	5	2,67	0,923	0	5	2,41	1,081	0,000
Organisasjon/ledelse	0	5	2,86	1,010	0	5	2,68	1,206	0,026
Mikro/makroøkonomi	0	5	2,48	0,965	0	5	2,47	1,107	0,900
Markedsføring	0	5	2,19	1,086	0	5	2,22	1,072	0,961

Skala: 0=Inngikk ikke utdanningen, 1=Ikke i det hele tatt, 2=I liten grad, 3=I viss grad
4=I stor grad, 5=I svært stor grad

De norske respondentene anser i større grad at samtlige fag foruten markedsføring har vært relevante for deres yrkesutøvelse sammenlignet med de svenske revisorene. Dette fremkommer både ved høyere gjennomsnitt og lavere varians. Forskjellen mellom de norske og svenske revisorene er størst for etikkfaget, men det er også for dette fag at spredningen er størst innad blant de norske revisorene. De fire fag som anses å ha vært mest relevante blant samtlige respondenter er

regnskap, revisjon, skatterett og rettslære. For å undersøke hvorvidt det er signifikante forskjeller i hvordan de norske og svenske respondentene rangerer relevansen av de ulike fagene har jeg gjennomført en Mann Whitney U-test. Som tabell 5.7 viser er det signifikante forskjeller for alle fag med unntak av for mikro- og makroøkonomi samt markedsføring.

5.2.3 Dysfunksjonell atferd

Tabell 5.8 viser gjennomsnitt og spredning for handlingene som måler revisors dysfunksjonell atferd. “Dysfunksjonell atferd” er en sammenslått variabel som består av samtlige ti handlinger, og mulige verdier strekker seg her fra 10 til 50. “Kvalitetsreduserende handlinger” er en sammenslått variabel som består av samtlige sju kvalitetsreduserende handlinger og mulige verdier strekker seg fra 7 til 35. Som tabell 5.8 viser er gjennomsnittlig verdi for “Dysfunksjonell atferd” noe høyere blant de norske respondentene enn blant de svenske, men spredningen er noe lavere i den norske delen av undersøkelsen. De tre enkelthandlinger som har høyest gjennomsnitt blant både de norske og svenske respondentene er “Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar”, “Utført fakturerbart arbeid på egen fritid”, samt “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon”.

Tabell 5.8 Dysfunksjonell atferd

	Norge				Sverige				Mann Whitney p-verdi
	Min	Maks	Gj. snitt	Std. avvik	Min	Maks	Gj. snitt	Std. avvik	
Dysfunksjonell atferd	10	37	17,84	4,41	10	32	17,62	4,53	0,337
Belastet en annen enn den aktuelle klient	1	5	1,36	0,61	1	4	1,37	0,66	0,647
Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar	1	5	2,12	0,93	1	5	2,01	0,87	0,078
Utført fakturerbart arbeid på egen fritid	1	5	2,35	0,95	1	5	2,41	1,01	0,435
Kvalitetsreduserende handlinger	7	22	12,02	3,34	7	23	11,83	3,47	0,301
Prematur signering	1	4	1,60	0,64	1	3	1,69	0,69	0,059
Redusert arbeidsmengden til under rimelig	1	4	1,71	0,67	1	4	1,72	0,68	0,724
Unnlatt å undersøke regnskapsprinsipp	1	4	1,50	0,61	1	4	1,41	0,58	0,018
Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	1	5	1,96	0,75	1	4	2,13	0,83	0,002
Godkjent svak klientforklaring	1	4	1,93	0,66	1	4	1,67	0,67	0,000
Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	1	3	1,46	0,58	1	4	1,45	0,63	0,570
Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg	1	4	1,86	0,71	1	4	1,76	0,73	0,020

For å se om det er noen signifikante forskjeller mellom de norske og svenske respondentene har jeg gjennomført en Mann Whitney U-test. Resultatene av denne test viser signifikante forskjeller mellom den norske og svenske delen av undersøkelsen for handlingene “Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp”, “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon”, “Godkjent svak klientforklaring” og “Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg”, se tabell 5.8.

Siden samtlige gjennomsnitt overstiger 1,00 dokumenterer resultatene at alle handlinger forekommer blant både de norske og svenske revisorer som har deltatt i denne studie. For å se hvorvidt resultatene er rimelige har jeg sammenlignet med tidligere studier som har anvendt noen av de samme handlingene og dessuten den samme skala som anvendes i denne studie. Tabell 5.9 viser at gjennomsnittene i denne studie ligger under de gjennomsnitt som tidligere studier viser til, med unntak av handlingen “Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg”. For denne handling ligger denne studies gjennomsnitt over Pierce og Sweeneys (2004) gjennomsnitt. At gjennomsnittene generelt er lavere i denne studie sammenlignet med hva tidligere forskning presenterer kan trolig forklares av at dysfunksjonell atferd hos revisor er et sensitivt emne (Buchman og Tracy 1982; Willett og Page 1996). Revisorer som er bekymrede for at deres anonymitet ikke er sikret kan la være å svare på undersøkelsen, og således kan studien indikere lavere forekomst enn hva virkeligheten skulle tilsi. At undersøkelsen er gjennomført i revisorenes høysesong og uten flere påminnelser kan ha ført til at de revisorer som i større grad deltar i dysfunksjonell atferd har latt være å svare på undersøkelsen på grunn av tidspress. Ytterligere en årsak kan være at denne studie er gjennomført av en mastergradsstudent, og ikke av anerkjente forskere innen revisjon slik som de tidligere studiene er. Dette kan ha svekket revisorenes tillitt til studien og derigjennom ha påvirket respondentenes svar og bortfall.

Tabell 5.9 Sammenligning tidligere studier

	Norge	Sverige	Svanberg og Öhman (2013)	Otley og Pierce (1996b)	Pierce og Sweeney (2004)
Prematur signering	1,60	1,69	1,82	2,01	2,02
Redusert arbeidsmengden til under rimelig	1,71	1,72	1,93	2,12	1,92
Unnlatt å undersøke regnskapsprinsipp	1,50	1,41	1,85	1,94	2,03
Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon	1,96	2,13	2,44	2,26	2,38
Godkjent svak klientforklaring	1,93	1,67	2,14	2,18	2,41
Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	1,46	1,45			1,92
Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg	1,86	1,76			1,69

Resultatene må til tross for dette kunne anses å være rimelige ettersom forskjellene ikke er veldig store og ettersom det også eksisterer forskjeller mellom de resultater som de ulike tidligere studiene presenterer.

For å tydeliggjøre forekomster av de enkelte handlinger har jeg tatt frem tabell 5.10 som viser forekomst av de enkelte handlinger. Man kan se at kun 3 % av de norske respondentene og 4 % av de svenske respondentene aldri har foretatt en eller flere av de handlinger som anses å være dysfunksjonell atferd. Videre innrømmer mer enn 50 % av både de norske og svenske revisorene å ha foretatt prematur signering ved et eller flere tilfeller. Dette er noe lavere enn de 60 % som innrømmer å ha foretatt prematur signering i rapporten fra Commission on Auditor's Responsibilities i 1978. Videre innrømmer hele 60 % av revisorene i denne studie å ha redusert arbeidsmengden til under hva de anser er rimelig. Hele 75 % av de norske respondentene innrømmer å ha godkjent svake klientforklaringer en eller flere ganger, mens 76 % av de svenske revisorene innrømmer at de har foretatt kun en overfladisk gjennomgang av støttende klientdokumentasjon ved minst ett tilfelle.

Tabell 5.10 Forekomst av dysfunksjonell atferd

	Norge					Sverige				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Dysfunksjonell atferd	3 %					4 %				
Belastet en annen enn den aktuelle klient	70 %	25 %	5 %	1 %	0 %	72 %	20 %	6 %	1 %	0 %
Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar	31 %	34 %	28 %	7 %	0 %	32 %	40 %	23 %	4 %	0 %
Utført fakturerbart arbeid på egen fritid	22 %	33 %	34 %	10 %	1 %	21 %	33 %	32 %	13 %	2 %
Kvalitetsreduserende handlinger	10 %					13 %				
Prematur signering	48 %	44 %	8 %	0 %	0 %	44 %	43 %	13 %	0 %	0 %
Redusert arbeidsmengden til under rimelig	40 %	50 %	9 %	1 %	0 %	40 %	47 %	12 %	0 %	0 %
Unnlatt å undersøke regnskapsprinsipp	56 %	39 %	5 %	1 %	0 %	64 %	32 %	4 %	0 %	0 %
Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon	28 %	49 %	22 %	1 %	0 %	24 %	43 %	29 %	4 %	0 %
Godkjent svak klientforklaring	25 %	58 %	18 %	0 %	0 %	44 %	45 %	11 %	0 %	0 %
Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	59 %	37 %	5 %	0 %	0 %	61 %	35 %	3 %	1 %	0 %
Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg	32 %	51 %	16 %	1 %	0 %	41 %	44 %	15 %	1 %	0 %

Skala: 1=Aldri, 2=Sjelden, 3=Noen ganger, 4=Ofte, 5=Nesten alltid

5.3 Fremgangsmåte for hypotesetesting

Jeg har valgt å anvende lineær regresjonsanalyse (OLS-analyse) for å teste studiens fem hypoteser. Pierce og Sweeney (2004) argumenterer for at man kan bruke parametrisk multippel regresjon for å analysere resultatene selv om variablene baserer seg på ordinalskala. Ordinale variabler oppfyller strengt tatt ikke kriteriene for parametriske tester, men Bryman og Cramer (1999) anser at parametriske tester kan anvendes også for ordinale variabler siden testene fokuserer på tallene i seg selv og ikke på hva tallene representerer. Jeg anvender meg av samme instrument for å måle dysfunksjonell atferd hos revisor som Pierce og Sweeney (2004) anvendte seg av, og jeg har på bakgrunn av deres argumentasjon valgt å anvende multippel regresjon til tross for at det dreier seg om ikke-parametriske variabler. Også flere tidligere studier av dysfunksjonell atferd hos revisor har anvendt multippel regresjonsanalyse med dysfunksjonelle handlinger som avhengig variabel (Malone og Roberts 1996; Svanberg og Öhman 2013). Dette styrker analysemetodens troverdighet for studiens formål.

5.4 Gjennomføring av regresjonsanalysene

5.4.1 Avhengige variabler

Jeg har valgt å gjennomføre multiple regresjonsanalyser for både de sammenslåtte variablene “Dysfunksjonell atferd” og “Kvalitetsreduserende handlinger”, samt for alle enkelthandlinger som disse variabler består av. Analysene er gjennomført for de norske og svenske respondentene separat. I tillegg er analysene gjennomført for samtlige respondenter uavhengig av land. Dette for å gjøre resultatene mer robuste ved at hypotesene testes i ulike utvalg, og videre åpner det for å se forskjeller mellom de norske og svenske revisorene.

5.4.2 Uavhengige variabler

Tabell 5.11 presenterer de uavhengige variabler som anvendes i analysene. Med unntak av variabelen “Norge” har samtlige uavhengige variabler samt de kontrollvariabler som presenteres nedenfor vært inkludert i alle analyser. Variabelen “Norge” har på den andre siden kun vært inkludert i de analyser der datamaterialet har bestått av samtlige respondenter.

Tabell 5.11 Uavhengige variabler

Hyp.	Navn på variabel	Hva variablene måler	Målenivå og verdier
1	Norge (U1)	Revisors landtilhørighet	Dummyvariabel 1=Norge, 0=Sverige
2	Antallårutd (U2)	Antall år utdanning revisor har dersom han har angitt fra tre til seks år utdanning	Rationivå
3	Etterutd-timer (U3)	Antall timer etterutdanning som revisor har gjennomført de tre foregående årene	Rationivå
4	Revisjon (U4)	I hvilken grad revisor anser at revisjonsundervisningen har vært relevant for yrket	Ordinalnivå 0=Inngikk ikke i utdanningen, 1=Ikke i det hele tatt, 2=I liten grad, 3=I noen grad, 4=I stor grad, 5=I svært stor grad
5	IkkeEtikk (U5)	Hvorvidt revisor har hatt undervisning i etikk under sin utdanning	Dummyvariabel 1=Revisor har ikke hatt undervisning i etikk, 0 = Revisor har hatt undervisning i etikk
	Etikkurs (U6)	I hvilken grad revisor anser at etikkundervisning har vært relevant for yrket	Ordinalnivå 0=Inngikk ikke i utdanningen, 1=Ikke i det hele tatt, 2=I liten grad, 3=I noen grad, 4=I stor grad, 5=I svært stor grad
	Etikktimer (U7)	Antall timer etterutdanning innen etikk som revisor har gjennomført de tre siste år	Rationivå

5.4.3 Kontrollvariabler

På grunn av høy korrelasjon mellom antall ansatte og partnere på revisors kontor, samt mellom antall år erfaring og revisors alder, ble variablene “Partnere” og “Alder” utelatt fra analysene. Tabell 5.12 presenterer studiens kontrollvariabler.

Tabell 5.12 Kontrollvariabler

Navn på variabel	Hva variabelen måler	Målenivå og verdier
Mann (K1)	Revisors kjønn	Dummyvariabel: 1=Mann, 0=Kvinne
BigN (K2)	Størrelsen på revisjonsselskapet	Dummyvariabel: 1=BigN, 0=Andre
Ansatte (K3)	Størrelsen på revisors kontor	Rationivå
Erfaring (K4)	Antall år revisor har arbeidet i revisjonsbransjen	Rationivå
Selskapsposisjon (K5)	Revisors posisjon i selskapet, rangert etter den ofte forekommende hierarkiske strukturen	Ordinalnivå: 1=Medarbeider, 2 = Supervisor, 3=Senior, 4=Manager, 4=Director, 6=Partner
Bransjespes (K6)	Hvorvidt revisor er bransjespesialist	Dummyvariabel: 1=Bransjespesialist, 0=Ikke bransjespesialist
KunPrivate (K7)	Hvorvidt revisor reviderer kun private selskaper	Dummyvariabel: 1=Bare private selskaper, 0=Ikke bare private selskaper
Børs erfaring (K8)	Hvorvidt revisor har erfaring av å revidere børsnoterte selskaper	Dummyvariabel: 1=Erfaring av å revidere børsnoterte selskaper 0=Ingen erfaring av å revidere børsnoterte selskaper
Statsautorisert/ Auktoriserad (K9)	Hvorvidt revisor er statsautorisert/auktorisert	Dummyvariabel: 1=Statsautorisert/auktorisert 0=Ikke statsautorisert/auktorisert

5.4.4 Forutsetninger for regresjonsanalyser

For å kunne stole på resultater fra lineære regresjonsanalyser anser Eikemo og Clausen (2007) at følgende forutsetninger må være oppfylte:

1. Residualene skal være normalfordelte.
2. Det skal være fravær av heteroskedastisitet
3. Det skal være fravær av autokorrelasjon
4. Det skal være fravær av multikollinearitet
5. Det skal være fravær av ikke-linearitet i parameterne
6. Det skal være fravær av innflytelsesrike enheter

For alle de gjennomførte regresjonsanalyser har jeg derfor undersøkt om disse seks forutsetninger er oppfylte. I vedlegg 3 viser jeg hvordan jeg har undersøkt dette ved å gå igjennom forutsetningene for en av regresjonsanalysene.

Forutsetning 1 gjelder i utgangspunktet bare for små utvalg ettersom sentralgrenseteoremet tilsier at utvalgsfordelingen vil være normal for store utvalg til tross for at residualene er skjeve (Eikemo og Clausen 2007). Det innebærer at brudd på denne forutsetning vil ha liten eller ingen betydning for resultatene og tolkningen av disse når man arbeider med et stort datagrunnlag. I denne studie er datagrunnlaget tilstrekkelig stort til at eventuelle brudd på forutsetningen ikke anses å få betydning for resultatene. Forutsetningen er testet grafisk ved å ta frem histogram og Normal P-P Plot over residualene.

Forutsetning 2 krever fravær av heteroskedastisitet. Heteroskedastisitet innebærer at variansen i feilleddene ikke er konstant (Eikemo og Clausen 2007). Denne forutsetning har jeg testet både grafisk og statistisk. Jeg har tatt frem scatterplot med residualene mot de predikerte verdiene, og videre gjennomført en Breusch-Pagan-test og en Koenker-test. Begge disse tester utgår i fra en nullhypotese om at det er fravær av heteroskedastisitet (Breusch og Pagan 1979; Koenker 1981). Så lenge p-verdiene overstiger 0,05 kan derfor ikke nullhypotesen om homoskedastisitet forkastes og forutsetningen anses å være oppfylt.

Forutsetning 3 krever fravær av autokorrelasjon, noe som innebærer at det ikke skal være korrelasjon mellom verdier av samme variabel mellom ulike enheter (Eikemo og Clausen 2007). Når man anvender individdata med kun én observasjon per enhet – som i denne studie – anser Eikemo og Clausen (2007) at

autokorrelasjon sjelden utgjør noe problem. Imidlertid har jeg testet autokorrelasjon ved hjelp av en Durbin-Watson-test. Når verdien av denne test er nær 2 er ikke autokorrelasjon noe problem (Eikemo og Clausen 2007). For alle regresjonsanalyser i denne studie ligger Durbin-Watson-verdiene i intervallet 1,81 – 2,14 og forutsetningen er derfor oppfylt for samtlige analyser.

Forutsetning 4 krever fravær av multikollinearitet. Multikollinearitet innebærer at to eller flere av de uavhengige variablene er nære relaterte til hverandre (Bryman og Cramer 2011). Dette kan medføre at signifikansverdiene ikke nødvendigvis vil være meningsfulle for analysen som helhet (Eikemo og Clausen 2007). For å beregne korrelasjonen mellom de ulike variablene har jeg tatt frem korrelasjonsmatriser ved hjelp av Spearman's korrelasjonstest. Disse finnes i vedlegg 4. Korrelasjonsmatriser gir gode indikasjoner på hvorvidt forutsetningen er oppfylt. Videre har jeg også gjennomført toleransetester som en del av regresjonsanalysene. Toleransetesten gir to ulike verdier – en toleranseverdi og en VIF-verdi. Jo lavere toleranseverdien er, jo mer overflødig er variabelen i regresjonsmodellen. Dette fordi en verdi på 0 innebærer perfekt multikollinearitet (Eikemo og Clausen 2007). Som kritisk verdi er det vanlig å anvende 0,5 (Djurfeldt og Barmark 2009). VIF-verdiene vil på den andre siden øke om multikollinearitet foreligger. Her er det større variasjoner når det gjelder anbefalt kritisk verdi, men 2,5 er blitt anvendt som høyeste akseptable verdi i flere sammenhenger (Djurfeldt og Barmark 2009) og vil anvendes i denne studie.

Videre krever multippel regresjon fravær av ikke-linearitet i parameterne (Forutsetning 7). Dette er ikke fordi man tror at virkeligheten er lineær, men man må likevel undersøke eventuell ikke-linearitet slik at man tilpasser modellene til virkeligheten i så stor grad som mulig (Eikemo og Clausen 2007). For å teste at denne forutsetning er oppfylt har jeg tatt frem observasjonsplott mellom den avhengige variabelen og de uavhengige variablene, og studert trendlinjene mellom disse. Videre har jeg også tatt frem Partial Regression Plot og gjennom en grafisk granskning av disse vurdert hvorvidt forutsetningen er oppfylt.

Avslutningsvis krever multippel regresjon fravær av innflytelsesrike enheter (Forutsetning 6). Eikemo og Clausen (2007) anser at en enhet er innflytelsesrik dersom den endrer resultatene fra regresjonsanalysen substansielt. I det norske utvalget var det enhet som hadde svært høy verdi for antallet etterutdanningstimer

innen etikk, og denne enhet fikk stor betydning for flere av regresjonsanalysene. For å oppfylle forutsetningen valgte jeg å utelate enheten slik at jeg kunne få frem mer generelle sammenhenger ved hjelp av de multiple regresjonsanalysene, uten at denne innflytelsesrike enhet skulle påvirke modellene i for stor grad. For videre å sikre at forutsetningen er oppfylt har jeg tatt frem verdier for Leverage og Cook's D. Leverage måler potensiell innflytelse og ser etter merkelige kombinasjoner av variabler. Cook's D er på den andre siden et mål på enhetens innflytelse på modellen som helhet (Eikemo og Clausen 2007). Verdiene for disse to variabler ble fremstilt i boxplot for å identifisere eventuelle uteliggere. Eikemo og Clausen (2007) presenterer 0,5 som en kritisk Leverage-verdi og verdier som overstiger dette bør unngås. Videre vil verdier mellom 0,5 og 0,2 være risikable, og således er verdier under 0,2 ønskelige. I de tilfeller der analysene har gitt Leverage-verdier over 0,2 eller boxplottet på andre måter har identifisert uteliggere, har jeg gjennomført de aktuelle analyser uten disse enheter for å se hvorvidt de påvirker resultatene. I samtlige tilfeller har jeg valgt å beholde alle enhetene i datagrunnlaget siden utelatelsene har medført svært små endringer i modellene eller fordi en nærmere undersøkelse av de aktuelle enhetene tilsier at disse er rimelige og derfor tilfører informasjonsverdi til analysene.

5.5 Resultater fra regresjonsanalysene

5.5.1 Oversikt over gjennomførte regresjonsanalyser

For å gi et oversiktlig bilde av alle regresjonsanalyser som er gjennomført presenterer tabell 5.13 samtlige modellens signifikansnivå, antall variabler som inngår i modellene, utelatte variabler angitt med koder fra tabell 5.11 og 5.12, samt forklaringsgrad. I en del modeller er antallet variabler blitt redusert som følge av uakseptable toleranse- eller VIF-verdier, eller fordi modellen ikke har vært signifikant med samtlige variabler slik at de mest insignifikante variabler har blitt utelatt. Videre viser tabell 5.13 hvilke modeller som bryter mot forutsetningene for lineær regresjon. Dersom det ikke er angitt noe annet er samtlige forutsetninger oppfylte.

Som tabell 5.13 viser er forklaringsgraden til de ulike modellene forholdsvis lave. Den justerte forklaringsgraden varierer mellom 0,3 % i modell 1.5 og 6,3 % i modell 1.10. Det innebærer at svært mye av variasjonene i revisors dysfunksjonelle atferd forblir uforklart.

Tabell 5.13 Oversikt over gjennomførte regresjonsanalyser

Avhengig variabel		Antall var	Utelatte variabler	Sig	R ²	Adj R ²
Samtlige respondenter						
1.1	Dysfunksjonell atferd	15	K9	0,018	0,038	0,018
1.2	Kvalitetsreduserende handlinger	15	K9	0,006	0,042	0,024
1.3	Feilbelastning av tid		Brudd på forutsetning nr 2			
1.4	Forskyvning av tid	14	K6, K9	0,037	0,033	0,014
1.5	Arbeid på egen fritid	1	K1 - K9, U1 - U5, U7	0,047	0,004	0,003
1.6	Prematur signering	15	K9	0,048	0,033	0,014
1.7	Redusering av arbeidsmengden	15	K9	0,005	0,043	0,024
1.8	Unnlatelse av å undersøke et regnskapsprinsipp		Brudd på forutsetning nr 2			
1.9	Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	15	K9	0,011	0,040	0,020
1.10	Godkjent svak klientforklaring	15	K9	0,000	0,082	0,063
1.11	Unnlatelse av å undersøke tvilsomme elementer		Brudd på forutsetning nr 2			
1.12	Ufullstendig testing av et utvalg	15	K9	0,000	0,057	0,038
Norske respondenter						
2.1	Dysfunksjonell atferd		Modellen er insignifikant uavhengig av ant. variabler			
2.2	Kvalitetsreduserende handlinger	3	K1 - K7, K9, U2 - U5	0,030	0,020	0,014
2.3	Feilbelastning av tid		Brudd på forutsetning nr 2			
2.4	Forskyvning av tid	7	K5 - K9, U4, U5, U7	0,022	0,040	0,023
2.5	Arbeid på egen fritid	9	K3 - K5, K7, K9, U5	0,035	0,044	0,022
2.6	Prematur signering	9	K2, K6, K7, K9, U3, U6	0,042	0,044	0,022
2.7	Redusering av arbeidsmengden	9	K4, K7 - K9, U2, U7	0,040	0,042	0,021
2.8	Unnlatelse av å undersøke et regnskapsprinsipp		Brudd på forutsetning nr 2			
2.9	Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	3	K1 - K9, U2, U4, U5	0,039	0,019	0,012
2.10	Godkjent svak klientforklaring	9	K1, K3 - K5, K9, U2	0,013	0,048	0,028
2.11	Unnlatelse av å undersøke tvilsomme elementer		Brudd på forutsetning nr 2			
2.12	Ufullstendig testing av et utvalg	9	K2, K6, K7, K9, U4, U7	0,049	0,043	0,021
Svenske respondenter						
3.1	Dysfunksjonell atferd	13	U4, U5	0,042	0,062	0,028
3.2	Kvalitetsreduserende handlinger	13	K9, U5	0,027	0,066	0,032
3.3	Feilbelastning av tid		Brudd på forutsetning nr 2			
3.4	Forskyvning av tid	15		0,045	0,069	0,029
3.5	Arbeid på egen fritid	8	K1, K3, K8, K9, U2, U5, U7	0,049	0,037	0,018
3.6	Prematur signering	4	K1 - K9, U5, U6	0,027	0,027	0,014
3.7	Redusering av arbeidsmengden	13	K2, K6	0,044	0,062	0,027
3.8	Unnlatelse av å undersøke et regnskapsprinsipp	2	K1, K2, K5 - K9, U2 - U7	0,020	0,016	0,012
3.9	Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	9	K2, K5, K6, K9, U2, U7	0,036	0,037	0,019
3.10	Godkjent svak klientforklaring	15		0,033	0,072	0,032
3.11	Unnlatelse av å undersøke tvilsomme elementer	13	K2, K9	0,043	0,062	0,027
3.12	Ufullstendig testing av et utvalg	15		0,001	0,100	0,061

I de videre presentasjoner av analyser og resultater vil jeg kun presentere de modeller hvor en eller flere uavhengige variabler er signifikante og der samtlige

forutsetninger for lineær regresjon er oppfylte. Dersom en modell ikke presenteres skal dette tolkes som at forutsetningene ikke er oppfylte – hvilket fremgår av tabell 5.13 – eller at de uavhengige variablene er insignifikante for handlingen.

5.5.2 Hypotesetesting

5.5.2.1 Hypotese 1

H₀: Det er ingen forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd.

Som beskrevet i avsnitt 5.2.3 har jeg gjennom en Mann Whitney U-test slått fast at det er signifikante forskjeller mellom den norske og den svenske delen av undersøkelsen for følgende handlinger: “Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp”, “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon”, “Godkjent svak klientforklaring” og “Unnlatt å teste alle elementer i et utvalg”. For å kunne undersøke sammenhengen mellom handlingene og revisors landtilhørighet nærmere har jeg inkludert dummyvariabelen “Norge” som uavhengig variabel i regresjonsanalysene, se tabell 5.11 for nærmere beskrivelse av variabelen. Når samtlige respondenter inkluderes i analysene er variabelen signifikant for “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon” og “Godkjent svak klientforklaring”. Regresjonsanalysene presenteres i tabell 5.14.

Tabell 5.14 Hypotese 1

Samtlige respondenter	Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon		Samtlige respondenter	Godkjent svak klientforklaring	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. Koeffisient	Sig
(Konstant)	2,394	0,000	(Konstant)	1,675	0,000
Mann	0,090	0,186	Mann	0,003	0,958
BigN	-0,022	0,757	BigN	-0,045	0,443
Ansatte	0,000	0,079	Ansatte	0,000	0,979
Erfaring	-0,002	0,584	Erfaring	-0,005	0,104
Selskapsposisjon	-0,007	0,773	Selskapsposisjon	0,018	0,387
Bransjespes	-0,060	0,553	Bransjespes	-0,208	0,011
KunPrivate	-0,073	0,265	KunPrivate	0,053	0,324
Børserfaring	-0,040	0,561	Børserfaring	-0,095	0,091
Norge	-0,183	0,017	Norge	0,266	0,000
Antallårutd	-0,010	0,796	Antallårutd	-0,007	0,814
Etterutdtimer	0,000	0,610	Etterutdtimer	0,001	0,002
Revisjon	-0,015	0,508	Revisjon	0,010	0,589
IkkeEtikk	-0,003	0,969	IkkeEtikk	-0,028	0,640
Etikkurs	-0,037	0,086	Etikkurs	-0,028	0,108
Etikktimer	0,003	0,399	Etikktimer	-0,003	0,240

Som tabell 5.14 viser har variabelen “Norge” negativ koeffisient for “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon” og positiv koeffisient for “Godkjent svak

klientforklaring”. Det innebærer at norske revisorer i mindre utstrekning vil foreta overfladiske gjennomganger av klientdokumentasjon, mens svenske revisorer i mindre utstrekning vil godkjenne svake klientforklaringer. Analysene gir således ingen klare indikasjoner på hvilket lands revisorer som opptrer mest dysfunksjonelt da dette varierer med de ulike handlingene.

Til tross for at landtilhørighet ikke signifikant påvirker den sammenslåtte variabelen “Dysfunksjonell atferd”, viser Mann Whitney U-testen og regresjonsanalysene at hvilket land revisor arbeider i påvirker flere av de handlingene som anses å være dysfunksjonell atferd. Således kan man ikke slå fast at det ikke er forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd, og nullhypotesen må forkastes.

5.5.2.2 Hypotese 2

H₀: Det er ingen sammenheng mellom antall år utdanning som revisor har og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

For å teste denne hypotese har jeg inkludert variabelen “Antallårutd” i samtlige regresjonsanalyser, se tabell 5.11 for nærmere beskrivelse av variabelen. Når samtlige respondenter inkluderes i analysene, er variabelen signifikant på 0,1-nivå for “Ufullstendig testing av et utvalg”. Når kun de svenske respondentene inngår i analysene er variabelen signifikant på 0,1-nivå for “Prematur signering” og “Ufullstendig testing av et utvalg.” I alle disse tre tilfeller er koeffisienten negativ, noe som indikerer at flere år utdanning medfører lavere forekomst av handlingene. Imidlertid er ikke sammenhengene signifikante på 0,05-nivå og jeg kan ikke forkaste nullhypotesen. Således kan jeg ikke statistisk slå fast at det er noen sammenheng mellom antall år utdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

5.5.2.3 Hypotese 3

H₀: Det er ingen sammenheng mellom revisors etterutdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

For å teste denne hypotese har jeg inkludert variabelen “Etterutdtimer” i samtlige regresjonsanalyser, se tabell 5.11 for nærmere beskrivelse av variabelen. Når samtlige respondenter inngår i analysene er variabelen signifikant for “Godkjent svak klientforklaring”. Når kun de norske respondentene inngår i analysene er

variabelen signifikant for “Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar”. Når analysene kun inkluderer de svenske revisorene er variabelen signifikant for “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon” og “Godkjent svak klientforklaring”. I alle de fire tilfellene er koeffisienten svakt positiv, noe som indikerer at flere timer etterutdanning fører til høyere forekomst av de aktuelle handlingene. Regresjonsanalysene presenteres i tabell 5.15.

Tabell 5.15 Hypotese 3

Samtlige respondenter			Svenske respondenter		
Godkjent svak klientforklaring			Godkjent svak klientforklaring		
Modell 1.10	Ustand. koeffisient	Sig	Modell 3.10	Ustand. Koeffisient	Sig
(Konstant)	1,675	0,000	(Konstant)	1,558	0,000
Mann	0,003	0,958	Mann	0,018	0,817
BigN	-0,045	0,443	BigN	0,035	0,714
Ansatte	0,000	0,979	Ansatte	0,000	0,986
Erfaring	-0,005	0,104	Erfaring	-0,007	0,054
Selskapsposisjon	0,018	0,387	Selskapsposisjon	0,070	0,087
Bransjespes	-0,208	0,011	Bransjespes	-0,297	0,022
KunPrivate	0,053	0,324	KunPrivate	0,074	0,349
Børserfaring	-0,095	0,091	Børserfaring	-0,051	0,515
Norge	0,266	0,000	Auktoriserad	-0,035	0,822
Antallårutd	-0,007	0,814	Antallårutd	-0,049	0,405
Etterutdtimer	0,001	0,002	Etterutdtimer	0,001	0,005
Revisjon	0,010	0,589	Revisjon	0,012	0,573
IkkeEtikk	-0,028	0,640	IkkeEtikk	0,016	0,858
Etikkurs	-0,028	0,108	Etikkurs	-0,029	0,278
Etikktimer	-0,003	0,240	Etikktimer	-0,005	0,090
Norske respondenter			Svenske respondenter		
Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-faktuerbar			Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon		
Modell 2.4	Ustand. koeffisient	Sig	Modell 3.9	Ustand. Koeffisient	Sig
(Konstant)	1,712	0,000	(Konstant)	2,221	0,000
Mann	0,048	0,668	Mann	0,123	0,140
BigN	0,174	0,131	Ansatte	0,000	0,181
Ansatte	-0,001	0,110	Erfaring	-0,007	0,061
Erfaring	0,010	0,054	KunPrivate	-0,062	0,450
Antallårutd	-0,037	0,444	Børserfaring	-0,052	0,540
Etterutdtimer	0,002	0,043	Etterutdtimer	0,001	0,047
Etikkurs	0,032	0,301	Revisjon	0,000	0,992
			IkkeEtikk	0,014	0,882
			Etikkurs	-0,059	0,036

Siden resultatene viser at det er signifikante sammenhenger mellom antallet etterutdanningstimer og flere av handlingene som anses å være dysfunksjonelle, kan man ikke slå fast at det ikke er noen sammenheng mellom revisors etterutdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd. Nullhypotesen må derfor

forkastes. De påviste sammenhengene er positive slik at flere timer etterutdanning vil føre til høyere forekomst av de dysfunksjonelle handlingene godkjenning av svak klientforklaring, overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon samt forskyvning av fakturerbar tid til ikke-fakturerbar tid i revisors timeregistreringssystem.

5.5.2.4 Hypotese 4

H₀: Det er ingen sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsfaget under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

For å teste denne hypotese er variabelen “Revisjon” inkludert i samtlige regresjonsanalyser, se tabell 5.11 for en nærmere beskrivelse av variabelen. Tabell 5.16 viser de analyser hvor den uavhengige variabelen “Revisjon” er signifikant.

Tabell 5.16 Hypotese 4

Samtlige respondenter	Prematur signering		Svenske respondenter	Prematur signering	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. Koeffisient	Sig
Modell 1.6			Modell 3.6		
(Konstant)	2,027	0,000	(Konstant)	2,185	0,000
Mann	0,096	0,100	Antallårutd	-0,097	0,080
BigN	-0,009	0,879	Etterutdtimer	0,001	0,235
Ansatte	0,000	0,255	Revisjon	-0,039	0,043
Erfaring	-0,005	0,082	Etikktimer	-0,006	0,064
Selskapsposisjon	-0,029	0,172			
Bransjespes	0,016	0,855			
KunPrivate	0,011	0,844			
Børserfaring	-0,064	0,276			
Norge	-0,038	0,560			
Antallårutd	-0,012	0,710			
Etterutdtimer	0,001	0,115			
Revisjon	-0,043	0,030			
IkkeEtikk	0,015	0,810			
Etikkurs	0,011	0,539			
Etikktimer	-0,003	0,267			

Som tabell 5.16 er “Revisjon” signifikant for “Prematur signering” når samtlige respondenter inkluderes i analysene, og videre når kun de svenske respondentene inkluderes. Koeffisienten er negativ i begge tilfeller. Dette innebærer at revisor i mindre utstrekning vil foreta prematur signering jo mer relevant han anser at revisjonsundervisningen har vært for sin yrkesutøvelse. Når kun de norske respondentene inkluderes er ikke variabelen signifikant for noen handlinger hvor forutsetningene for lineær regresjon er oppfylte.

Siden opplevd relevans av revisjonsundervisningen har en signifikant sammenheng med en av handlingene som anses å være dysfunksjonelle, må nullhypotesen forkastes. Den påviste sammenhengen mellom prematur signering og opplevd relevans av revisjonsundervisning under utdanningen er negativ. Det innebærer at revisor i mindre utstrekning vil foreta prematur signering jo mer relevant han anser at revisjonsundervisningen under utdanningen har vært for sin videre yrkesutøvelse.

5.5.2.5 Hypotese 5

H₀: Det er ingen sammenheng mellom omfanget av og opplevd relevans av revisors etikkundervisning under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

For å teste denne hypotese har jeg inkludert tre uavhengige variabler som måler revisors etikkundervisning i samtlige regresjonsanalyser, se tabell 5.11 for en nærmere beskrivelse av variablene.

Tabell 5.17 oppsummerer i hvilke modeller noen av de tre uavhengige variablene er signifikante, samt hvilken handling og hvilke respondenter denne modell gjelder. En fullstendig presentasjon av disse regresjonsanalyser finnes i vedlegg 5.

Tabell 5.17 Oppsummering av signifikante variabler i hypotese 5

Respondenter	Modell	Avhengig variabel	Signifikant testvariabel	Ustand. Koeffisient	Sig
Samtlige	Modell 1.5	Utført fakturerbart arbeid på egen fritid	Etikkurs	-0,035	0,047
Samtlige	Modell 1.7	Redusering av arbeidsmengden	Etikktimer	-0,005	0,036
Norske	Modell 2.5	Utført fakturerbart arbeid på egen fritid	Etikktimer	0,013	0,037
Norske	Modell 2.9	Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	Etikkurs	-0,049	0,049
Norske	Modell 2.10	Godkjent svak klientforklaring	IkkeEtikk	-0,155	0,042
Svenske	Modell 3.7	Redusering av arbeidsmengden	Etikktimer	-0,008	0,015
Svenske	Modell 3.9	Overfladisk gjennomgang klientdokumentasjon	Etikkurs	-0,059	0,036
Svenske	Modell 3.11	Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	Etikktimer	-0,007	0,026

Som tabell 5.17 viser er variabelen “IkkeEtikk” signifikant for handlingen “Godkjent svak klientforklaring” når kun de norske respondentene inngår i analysene. Koeffisienten er negativ, noe som innebærer at en revisor som ikke har hatt etikkundervisning som en del av sin utdanning har lavere forekomst av handlingen. Videre viser tabell 5.17 at variabelen “Etikkurs” er signifikant for

“Utført fakturerbart arbeid på egen fritid” når samtlige respondenter inkluderes og videre for “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon” når kun de norske respektive de svenske respondentene inkluderes i analysene. I alle tilfeller er koeffisienten negativ, noe som innebærer at jo mer relevant revisor anser at etikkundervisningen under utdanningen har vært for sin yrkesutøvelse, jo lavere er forekomsten av de aktuelle handlingene. Avslutningsvis viser tabell 5.17 at også “Etikktimer” er signifikant for flere handlinger og i de ulike utvalgene. Når samtlige respondenter samt når kun de svenske respondentene inngår i analysene er “Etikktimer” signifikant for “Redusering av arbeidsmengden”. I begge tilfellene er koeffisienten negativ. Det innebærer at revisor foretar denne dysfunksjonelle handling i mindre utstrekning jo flere etterutdanningstimer innen etikk som er gjennomført de siste tre årene. Når kun de svenske respondentene inngår i analysene er variabelen signifikant med negativ koeffisient også for handlingen “Unnlatt å undersøke avdekkede tvilsomme elementer”. Når kun de norske respondentene inngår i analysene er imidlertid variabelen “Etikktimer” signifikant med positiv koeffisient for handlingen “Utført fakturerbart arbeid på egen fritid”. Det innebærer at forekomsten av denne handling vil øke med antallet etterutdanningstimer innen etiske emner som revisor har.

Siden variabler som måler etikkundervisning er signifikante for flere dysfunksjonelle handlinger, må jeg forkaste nullhypotesen om at det ikke er noen sammenheng mellom etikkundervisning og forekomsten av dysfunksjonell atferd.

5.5.3 Signifikante kontrollvariabler

Regresjonsanalysene avdekker også signifikante sammenhenger mellom flere av studiens kontrollvariabler og de handlinger som testes, og således vil også disse kontrollvariabler påvirke revisors dysfunksjonelle atferd. Tabell 5.18 presenterer en oversikt over hvilke av kontrollvariablene som påvirker hvilke handlinger.

Positiv koeffisient for revisors kjønn innebærer at menn i større grad enn kvinner vil redusere arbeidsmengden til under hva som anses være rimelig. For “BigN” er koeffisienten negativ for “Ufullstendig testing av et utvalg” i den svenske delen av undersøkelsen. Det innebærer at svenske revisorer som arbeider i et av de store revisjonsselskapene i mindre grad vil foreta ufullstendig testing av et utvalg og således har størrelsen på revisjonsselskapet betydning for forekomsten av dysfunksjonell atferd blant de svenske revisorene. Størrelsen på revisors kontor

har betydning for den dysfunksjonelle atferden blant samtlige respondenter. Dette kommer frem gjennom signifikante sammenhenger mellom antallet ansatte på revisors kontor og de sammenslåtte variablene “Dysfunksjonell atferd” og “Kvalitetsreduserende handlinger” når samtlige respondenter inngår i analysene. Koeffisientene er svakt negative, noe som indikerer at jo større kontor revisor arbeider ved, jo lavere er forekomsten av dysfunksjonell atferd. Videre har antallet ansatte på revisors kontor også betydning for visse av de enkelte handlingene, se tabell 5.18.

Tabell 5.18 Signifikante kontrollvariabler

Kontrollvariabel	Handlinger som påvirkes	Sig	Ustand koeffs	Respondenter	Presenteres i
Mann	Redusering av arbeidsmengden	0,010	0,150	Samtlige	Vedlegg 5
BigN	Ufullstendig testing av et utvalg	0,017	-0,254	Svenske	-
Ansatte	Dysfunksjonell atferd	0,018	-0,002	Samtlige	-
	Kvalitetsreduserende handlinger	0,032	-0,001	Samtlige	-
	Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar	0,035	0,000	Samtlige	-
	Ufullstendig testing av et utvalg	0,001	0,000	Samtlige	-
	Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp	0,040	0,000	Svenske	-
	Ufullstendig testing av et utvalg	0,002	0,000	Svenske	-
Erfaring	Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp	0,030	-0,005	Svenske	-
	Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer	0,047	-0,007	Svenske	Vedlegg 5
Bransjespes	Godkjent svak klientforklaring	0,011	-0,208	Samtlige	5.14/5.15
	Overfladisk gj.gang klientdokumentasjon	0,022	-0,297	Svenske	5.15
KunPrivate	Ufullstendig testing av et utvalg	0,030	-0,189	Svenske	-
Børserfaring	Ufullstendig testing av et utvalg	0,040	-0,125	Samtlige	-
	Kvalitetsreduserende handlinger	0,016	-0,814	Norske	
	Redusering av arbeidsmengden	0,034	-0,167	Svenske	Vedlegg 5

Blant de svenske respondentene er det også en sammenheng mellom revisors erfaring og handlingene “Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp” og “Unnlatt å undersøke avdekkede tvilsomme elementer”. Koeffisientene er negative slik at forekomsten av disse to handlinger vil minske jo flere år erfaring revisor har fra revisjonsbransjen. Tabell 5.18 viser også at variabelen “Bransjespes” er signifikant for variabler både når de svenske respondentene analyseres separat og når samtlige respondenter inngår i analysene. Blant de svenske respondentene vil en revisor som er bransjespesialist ha lavere forekomst av handlingen “Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon” sammenlignet med en revisor som ikke er bransjespesialist. For samtlige respondenter vil en bransjespesialist i lavere grad godkjenne svake klientforklaringer sammenlignet med en revisor som ikke er bransjespesialist.

Blant de svenske respondentene vil også andelen av private selskaper i revisors klientportefølje få betydning for forekomsten av “Ufullstendig testing av et utvalg”. Her vil en revisor som kun reviderer private selskaper ha lavere forekomst av handlingen. Avslutningsvis vil også revisors erfaring av å revidere børsnoterte selskaper få betydning for den dysfunksjonelle atferden. Når samtlige respondenter inngår i analysene viser resultatene at en revisor som har erfaring av å revidere børsnoterte selskaper i mindre grad vil foreta “Ufullstendig testing av et utvalg”. Blant de norske respondentene vil en revisor med erfaring av børsnoterte selskaper ha lavere forekomst av “Kvalitetsreduserende handlinger”. Blant de svenske respondentene medfører erfaring av å revidere børsnoterte selskaper lavere forekomst av handlingen “Redusering av arbeidsmengden”.

5.5.4 Oppsummering av hypotesetestingen

Tabell 5.19 gir en oppsummering av hypotesetestingen og resultatene av denne.

Tabell 5.19 Oppsummering av hypotesetestingen

	Nullhypotese	Avhengig variabel	Signifikante uavhengige variabler	Konklusjon
1	Det er ingen forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd	Norge	Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon, Godkjent svak klientforklaring	Forkastes
2	Det er ingen sammenheng mellom antall år utdanning som revisor har og forekomsten av dysfunksjonell atferd	Antallårutd		Forkastes ikke
3	Det er ingen sammenheng mellom revisors etterutdanning og forekomsten av dysfunksjonell atferd	Etterutd-timer	Forskjøvet fakturerbar tid til ikke-fakturerbar, Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon, Godkjent svak klientforklaring	Forkastes
4	Det er ingen sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsfaget under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd	Revisjon	Prematur signering	Forkastes
5	Det er ingen sammenheng mellom omfanget av og opplevd relevans av revisors etikkundervisning under utdanningen og forekomsten av dysfunksjonell atferd.	IkkeEtikk, Etikkurs, Etikktimer	Utført fakturerbart arbeid på egen fritid, Redusering av arbeidsmengden, Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon, Godkjent svak klientforklaring, Unnlatt å undersøke avdekkede tvilsomme elementer	Forkastes

På bakgrunn av hypotesetestingen kan jeg slå fast at det er forskjeller mellom de norske og svenske revisorene som deltar i undersøkelsen når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd. Resultatene gir imidlertid ingen

indikasjoner på hvilket lands revisorer som opptrer mest dysfunksjonelt ettersom dette avhenger av de enkelte handlinger. Norske revisorer vil i mindre utstrekning enn de svenske foreta overfladiske gjennomganger av klientdokumentasjon, mens de svenske revisorene i mindre utstrekning vil godkjenne svake klientforklaringer.

Antakelsen om at det er en sammenheng mellom antall år utdanning og revisors dysfunksjonelle atferd kan på den andre siden ikke bekreftes på bakgrunn av hypotesetestingen. Ingen av handlingene er signifikante for den uavhengige variabelen som måler lengden på revisors utdanning, og således kan det ikke slås fast at antall år utdanning påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd. Det foreligger imidlertid indikasjoner på at antallet år utdanning påvirker forekomsten av “Prematur signering” og “Ufullstendig testing av et utvalg” i negativ retning.

Resultatene dokumenterer imidlertid en signifikant sammenheng mellom forekomsten av ulike dysfunksjonelle handlinger og antallet etterutdanningstimer som revisor har gjennomført de siste tre årene. Resultatene er imidlertid overraskende ved at denne sammenheng er positiv. Det innebærer at jo flere etterutdanningstimer revisor har, jo høyere vil forekomsten av de aktuelle dysfunksjonelle handlingene være. Resultatene må anses å være robuste siden denne positive sammenheng fremkommer både for de norske og svenske respondentene separat, og dessuten når samtlige respondenter inkluderes i analysene. Konklusjonen gjelder også for flere ulike enkelthandlinger.

Videre viser analysene at det er en signifikant negativ sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsundervisning og forekomsten av prematur signering. Sammenhengen er påvist blant de svenske revisorene separat, samt blant samtlige respondenter. Jo mer relevant revisor anser at revisjonsundervisningen har vært for sin yrkesutøvelse, jo lavere vil forekomsten av prematur signering være.

Avslutningsvis viser resultatene at det er en sammenheng mellom revisors etikkundervisning og forekomsten av dysfunksjonell atferd. Forekomsten påvirkes av hvorvidt revisor har hatt etikkundervisning som en del av sin utdanning, og videre av hvor relevant revisor anser at denne har vært for sin yrkesutøvelse. Også antallet etterutdanningstimer innen etiske emner har betydning for forekomsten av dysfunksjonell atferd. Antallet etterutdanningstimer i etikk er negativ forbundet med forekomsten av “Redusering av arbeidsmengden” for samtlige respondenter.

Blant de svenske revisorene er det en negativ sammenheng mellom antallet etterutdanningstimer innen etikk og “Redusering av arbeidsmengden” samt “Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer”. Også de sammenslåtte variablene “Dysfunksjonell atferd” og “Kvalitetsreduserende handlinger” er signifikante på 0,1-nivå med negative koeffisienter. Dette indikerer at forekomsten av dysfunksjonell atferd generelt vil minske når antallet etterutdanningstimer innen etikk øker blant de svenske revisorene. Handlingen “Utført fakturerbart arbeid på egen fritid” er på den andre siden positivt forbundet med antallet etterutdanningstimer innen etikk når kun de norske respondentene inkluderes. Her er resultatet således det motsatte av blant de svenske revisorene.

6. Konklusjon og diskusjon

Studiens formål har vært å undersøke hvordan utdanning påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. For å svare på studiens problemstilling har jeg gjennomført en Internettbasert spørreundersøkelse blant norske og svenske revisorer. Det empiriske material som undersøkelsen har generert er senere blitt bearbeidet og analysert ved hjelp av statistiske metoder. For den svenske delen av undersøkelsen anses utvalget å være tilstrekkelig representativt for hele populasjonen slik at resultatene kan generaliseres til samtlige kvalifiserte revisorer i Sverige. For den norske delen av undersøkelsen har jeg imidlertid hatt mindre informasjon om og oversikt over den endelige populasjonen. På grunn av problemer ved innsamlingen av kontaktopplysninger er det trolig skjevheter i utvalget i forhold til populasjonen når det gjelder andelen ansvarlige revisorer, andelen ikke-kvalifiserte revisorer, og videre når det gjelder andelen revisorer som arbeider i Big 5 respektive mindre revisjonsselskaper. Generaliseringer får derfor gjøres med en viss forsiktighet siden jeg ikke vet om utvalget er tilstrekkelig representativt for samtlige kvalifiserte revisorer som arbeider med ekstern revisjon i Norge. Imidlertid har nærmere 450 norske revisorer deltatt i undersøkelsen og studiens funn bør derfor kunne gi indikasjoner på atferd også hos andre revisorer i populasjonen.

Studien har undersøkt revisors dysfunksjonelle atferd. Ved å undersøke hvordan revisor opptrer under revisjonen kan man ifølge Coram, Ng og Woodliff (2003) også si noe om den underliggende revisjonskvaliteten. Dette fordi dysfunksjonell atferd hos revisor anses å svekke revisjonskvaliteten (POB 2000; McNamara og Liyanarachchi 2008). Francis (2011) poengterer at revisjon er av høyere kvalitet når de individer som utfører den fatter gode beslutninger under revisjonsprosessen og dessuten evaluerer bevisene på en hensiktsmessig måte. Videre er det generelt enighet om at revisjonskvalitet blant annet vil påvirkes av det arbeid som utføres og de beslutninger som fattes av den enkelte revisor under revisjonsprosessen (FRC 2008; IAASB 2011; Knechel et al. 2013; Broberg 2013). Med utgangspunkt i dette vil derfor dysfunksjonell atferd ses som en indikasjon på revisjonskvalitet i den videre diskusjonen.

6.1 Norske versus svenske revisorer

6.1.1 Utdanning

Studien dokumenterer signifikante forskjeller mellom de norske og svenske revisorene når det gjelder utdanning. Det er ulikheter mellom de to landene både når det gjelder lengden på utdanningen, omfanget av etikkundervisning, undervisningsformer, hvilke ferdigheter utdanningen anses å ha styrket samt hvilke fag under utdanningen revisor anser har vært relevant for sin yrkesutøvelse. De norske revisorene har generelt mer utdanning og et større omfang etikkundervisning sammenlignet med de svenske revisorene. Dette gjelder både den formelle utdanningen og den kontinuerlige etterutdanningen.

6.1.2 Dysfunksjonell atferd

Det første delspørsmål som studien har hatt til formål å undersøke er hvorvidt det er forskjeller mellom norske og svenske revisorer når det gjelder dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Studien dokumenterer at slike forskjeller foreligger. Selv om ikke landtilhørighet påvirker samtlige undersøkte dysfunksjonelle handlinger, viser analysene at hvilket land revisor arbeider i påvirker noen av de handlinger som anses å være dysfunksjonell atferd. Studien gir imidlertid ingen klare indikasjoner på hvilket lands revisorer som opptrer mest dysfunksjonelt da dette varierer med de ulike handlingene.

Sormunen et al. (2013) undersøker revisors rapporteringsatferd vedrørende fortsatt drift og dokumenterer signifikante forskjeller mellom norske og svenske revisors atferd. Således bekrefter denne studie de signifikante forskjeller i atferd mellom norske og svenske revisorer som Sormunen et al. (2013) presenterer. På bakgrunn av begge disse studier kan de dokumenterte forskjeller i atferd indikere at det også foreligger forskjeller i revisjonskvalitet mellom Norge og Sverige. Man kan imidlertid ikke på bakgrunn av denne studies resultater si noe om hvilket land som har høyest revisjonskvalitet.

6.2 Lengden på revisors utdanning

Det andre delspørsmål som studien har hatt til formål å undersøke er hvorvidt lengden på den formelle utdanningen påvirker revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet. På bakgrunn av studiens resultater kan det ikke påvises noen signifikant sammenheng mellom antall år utdanning og revisors dysfunksjonelle atferd. Studien gir imidlertid indikasjoner på at antall år

utdanning kan påvirke forekomsten av visse handlinger som anses å være dysfunksjonelle i negativ retning slik at forekomsten minsker når antallet år utdanning øker. Disse sammenhenger er imidlertid ikke signifikante.

Gul, Wu og Yang (2013) anser at høyere utdanning kan påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Også Chen et al. (2013) argumenterer for at utdanningsnivå kan være en forklarende faktor til de forskjeller som eksisterer i revisjonskvalitet mellom store og små revisjonsselskaper. Denne studie gir imidlertid ingen bekreftelse på at konklusjonene fra disse tidligere studier uten videre kan overføres til norske og svenske revisorer. Man kan ikke slå fast at lengden på utdanningen påvirker revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet blant norske og svenske revisorer.

6.3 Revisors etterutdanning

Det tredje delspørsmål som studien har hatt til formål å undersøke er hvordan revisors etterutdanning påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Resultatene fra de statistiske analysene bekrefter at det foreligger signifikante sammenhenger. Imidlertid er sammenhengene overraskende nok positive. Det innebærer at forekomsten av dysfunksjonell atferd hos revisor vil øke med antallet etterutdanningstimer som revisor har, noe som tilsier at revisjonskvaliteten svekkes av flere timer etterutdanning. Hva som ligger bak disse positive sammenhenger er vanskelig å si. Intuitivt skulle man tro at mer etterutdanning øker revisors bevissthet på hvilken atferd som er ønskelig og videre fokuserer på hva som skal til for å levere høy revisjonskvalitet. En mulig forklaring kan være at flere etterutdanningstimer forsterker den interessekonflikt som eksisterer mellom tid og kvalitet ved at det blir færre timer igjen til å arbeide med revisjonsprosedyrene eller ved at etterutdanningen introduserer mer faglig informasjon som revisor må forholde seg til under revisjonsarbeidet. Studiens resultater gir imidlertid ikke grunnlag til å slå fast hvorfor det er en positiv sammenheng mellom antallet etterutdanningstimer og dysfunksjonell atferd. Dette krever videre undersøkelser.

6.4 Opplevd relevans av revisjonsundervisning under utdanningen

Det fjerde delspørsmål som studien har hatt til formål å undersøke er hvorvidt opplevd relevans av revisjonsundervisning under utdanningen påvirker revisors

dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Resultatene dokumenterer en signifikant negativ sammenheng mellom opplevd relevans av revisjonsundervisning og forekomsten av dysfunksjonell atferd. Jo mer relevant revisor anser at revisjonsundervisningen under utdanningen har vært for sitt arbeid som revisor, jo lavere er forekomsten av den dysfunksjonelle handlingen prematur signering. Således vil revisor levere høyere revisjonskvalitet jo mer relevant revisjonsundervisningen anses å ha vært for den videre yrkesutøvelsen. Denne konklusjon stemmer overens med tidligere forskning som indikerer at revisjonsundervisning kan påvirke studentenes oppfattelse av revisjon og synet på revisors rolle (Monroe og Woodliff 1993; Grambling, Schatzberg og Wallace 1996; Ferguson, Richardson og Wines 2000). Gjennom endret syn på revisjon og revisors rolle kan revisor bli mer bevisst på hvilken atferd som er ønskelig for å levere høy revisjonskvalitet. Videre anser Knechel (2000) at undervisning i revisjon vil lære studentene å fatte revisjonsbeslutninger og at slik undervisning vil være nært knyttet til vurderinger, atferd og beslutningstaking. Opplevd relevans av revisjonsfaget vil således kunne påvirke revisors vurderinger og atferd, og således forekomsten av dysfunksjonell atferd. Denne studie bekrefter at dette er tilfellet blant norske og svenske revisorer.

6.5 Revisors etikkundervisning

Det femte og siste delspørsmål som studien har hatt til formål å undersøke er hvordan revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet påvirkes av omfanget og opplevd relevans av etikkundervisning under revisors utdanning. Resultatene bekrefter at revisors etikkundervisning påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd. Revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet vil påvirkes av hvorvidt revisor har hatt etikkundervisning som en del av sin formelle utdanning og videre av hvor relevant revisor anser at undervisningen har vært for yrkesutøvelsen. Resultatene er imidlertid inkonsistente. For visse handlinger vil forekomsten være lavere dersom revisor ikke har hatt undervisning innen etikk. På den andre siden vil forekomsten av visse handlinger være lavere jo mer relevant revisor anser at etikkundervisningen har vært for sitt arbeid som revisor. Man kan således ikke slå fast i hvilken retning etikkundervisning generelt påvirker revisjonskvalitet.

Videre viser resultatene at antallet etterutdanningstimer innen etikk signifikant påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd. Imidlertid vil antallet etikktimer

under etterutdanningen påvirke de norske og svenske revisorene på ulike måter. De svenske revisorene vil ha lavere forekomst av dysfunksjonell atferd jo flere etterutdanningstimer innen etikk de har. De norske revisorene vil på den andre siden i større grad underrapportere tid jo flere etterutdanningstimer innen etikk de har. Resultatene indikerer at også forekomsten av visse andre dysfunksjonelle handlinger blant de norske respondentene øker med antallet etterutdanningstimer innen etikk uten at sammenhengene er signifikante. For å kunne svare på hvorfor de norske og de svenske revisorene responderer ulikt på antallet etterutdanningstimer innen etikk kreves det imidlertid ytterligere undersøkelser.

Ponemon (1992) viser at revisors evne til moralsk resonnering påvirker dysfunksjonell atferd og moralsk resonnering kan i sin tur påvirkes av etikkutdanning (Eynon, Hill og Stevens 1997). Dysfunksjonell atferd er et etisk spørsmål for revisor (Coram et al. 2008) og Pierce og Sweeney (2010) slår fast at det er relevant å koble dysfunksjonell atferd til revisors etiske vurderinger. Hvorvidt man kan påvirke revisors etiske vurderinger gjennom utdanning har det vært delte meninger om. Imidlertid slår O'Fallon og Butterfield (2005) fast at mer utdanning generelt påvirker den etiske dømmekraften i positiv retning. Dette virker å være tilfellet for de svenske revisorene. For de norske revisorene indikerer imidlertid resultatene det motsatte, nemlig at mer utdanning innen etikk fører til en negativ utvikling av den etiske dømmekraften siden forekomsten av dysfunksjonell atferd øker. Studien kan imidlertid ikke bidra med å avklare hvordan utdanning innen etikk generelt påvirker revisorenes dømmekraft og atferd siden resultatene er inkonsistente. Resultatene viser at hvorvidt revisjonskvalitet påvirkes positivt av etterutdanning innen etikk avhenger av revisors landtilhørighet. Resultatene i den svenske delen av undersøkelsen indikerer at revisjonskvaliteten vil kunne styrkes av flere etterutdanningstimer innen etikk blant de svenske revisorene. Blant de norske revisorene går imidlertid den påviste sammenhengen i motsatt retning, noe som skulle kunne indikere at revisjonskvaliteten svekkes av flere etterutdanningstimer innen etikk. Imidlertid kan ikke denne konklusjonen uten videre aksepteres uten nærmere undersøkelser. Det kan være at sammenhengen mellom antallet etterutdanningstimer innen etikk og revisjonskvalitet ikke er lineær, og videre vil det trolig være slik at innholdet av etiketterutdanningen også kan påvirke sammenhengen. At etterutdanningstimer innen etikk nevnes som et uttrykkelig krav i det norske

regelverket kan være en mulig forklaring til at sammenhengen er forskjellig sammenlignet med blant de svenske revisorene.

6.6 Konklusjon

Når det gjelder forekomsten av dysfunksjonell atferd hos revisor er resultatene i denne studie i stor grad sammenlignbare med studier gjennomført i andre land da resultatene viser at dysfunksjonell atferd forekommer også blant norske og svenske revisorer. Forekomsten er ulik i de to landene uten at man kan slå fast hvilket land som generelt har høyest forekomst. Videre gir studiens resultater grunnlag til å konkludere med at utdanning generelt påvirker revisors dysfunksjonelle atferd. Revisors utdanning kan således få konsekvenser for revisjonskvaliteten. Lengden på revisors utdanning ved høyskole eller universitet vil ikke nødvendigvis være avgjørende for revisors dysfunksjonelle atferd, men omfanget etterutdanning – både generelt og innen etikk – vil påvirke revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten. Også opplevd relevans av revisjons- og etikkundervisning under revisors utdanning påvirker revisors atferd og derigjennom kvaliteten på revisors arbeid.

Siden resultatene indikerer at lengden på revisors formelle utdanning ikke nødvendigvis vil påvirke revisors dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet, kan man stille seg spørrende til de forskjeller som eksisterer mellom de norske og svenske kravene til lengden på revisors utdanning. I Norge må en revisor som har en mastergrad i økonomi og administrasjon gjennomføre ytterligere ett år med formell utdanning innen regnskap og revisjon for å kunne godkjennes som statsautorisert revisor. Det innebærer at en norsk revisor i visse tilfeller må ha seks år utdanning for å oppfylle lovkravene. Dette er det dobbelte av det svenske regelverkets minstekrav om tre år utdanning innen økonomi. Videre viser resultatene at innholdet i utdanningen, her målt ved opplevd relevans av undervisning innen etikk og revisjon, kan få betydning for forekomsten av dysfunksjonelle atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Dersom man har revisjonskvalitet i fokus kan man således stille seg spørrende til om man ikke heller burde fokusere på hvilke emner revisor undervises i under sin utdanning i stedet for å fokusere på utdanningens lengde i seg selv.

Studiens resultater indikerer at forskjeller på individnivå hos revisor kan få konsekvenser for atferden og derigjennom for den endelige revisjonskvaliteten. I

tillegg til utdanningsrelaterte faktorer viser studien at også revisors kjønn, erfaring og bransjespesialisering er faktorer på individnivå som påvirker forekomsten av dysfunksjonell atferd. Disse faktorer kan derfor få konsekvenser for revisjonskvaliteten. Det er også en sammenheng mellom dysfunksjonell atferd og selskapsstørrelse samt kontorstørrelse, noe som styrker tidligere forskningsforestilling om at disse karakteristika påvirker revisjonskvaliteten.

Det mest overraskende funn i denne studie er at forekomsten av dysfunksjonell atferd hos revisor vil øke når antallet etterutdanningstimer øker. Det innebærer med andre ord at revisjonskvaliteten kan svekkes av at revisor gjennomfører mer etterutdanning. Man kan imidlertid ikke uten videre si at mer etterutdanning svekker revisjonskvaliteten uten å studere sammenhengen nærmere. Dette fordi det er sannsynlig at etterutdanningens innhold også påvirker revisjonskvaliteten.

6.7 Forslag til videre forskning

Denne studie gir ikke bare nye innsikter om hvilke faktorer som påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvaliteten. Også nye spørsmål reises på bakgrunn av studiens resultater. Resultatene viser blant annet at forekomsten av dysfunksjonell atferd er forskjellig mellom norske og svenske revisorer, men uten at man kan trekke noen konklusjoner om hvilket land som har høyest revisjonskvalitet. Videre forskning skulle derfor kunne anvende alternative målemetoder for å undersøke de indikerte forskjellene i revisjonskvalitet nærmere. Det hadde også vært interessant å forsøke å finne svar på hvorfor forekomsten av dysfunksjonell atferd øker i takt med antallet etterutdanningstimer. Ved hjelp av en kvalitativ studie skulle man kunne undersøke sammenhengen mellom antallet etterutdanningstimer og forekomsten av dysfunksjonell atferd nærmere enn hva denne studie tillater. Avslutningsvis hadde det vært interessant å forsøke å finne en forklaring til hvorfor det er forskjell mellom de norske og svenske revisorene når det gjelder sammenhengen mellom antallet etterutdanningstimer innen etikk og den dysfunksjonelle atferden.

Referanser

- Alderman, C. Wayne og James W. Deitrick. 1982. "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 1 (2): 54-68.
- Anderson-Gough, Fiona, Christopher Grey og Keith Robson. 2001. "Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms." *Accounting, Organizations and Society* 26 (2): 99-122.
- Arens, Alvin A og Randal J. Elder. 2006. "Perspectives on Auditing Education after Sarbanes-Oxley." *Issues in Accounting Education* 21 (4): 345-362.
- Armstrong, J. Scott og Terry S. Overton. 1977. "Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys." *Journal of Marketing Research* 14 (3): 396-402.
- Balsam, Steven, Jagan Krishnan og Joon S. Yang. 2003. "Auditor Industry Specialization and Earnings Quality." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 71-97.
- Barkess, Lynn og Roger Simnett. 1994. "The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues." *Accounting and Business Research* 24 (94): 99-108.
- Beattie, Vivien, Stella Fearnley og Tony Hines. 2013. "Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment." *Accounting and Business Research* 43 (1): 56-81.
- Beatty, Randolph P. 1989. "Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings." *The Accounting Review* 64 (4): 693-709.
- Becker, Connie L., Mark L. DeFond, James Jiambalvo og K.R. Subramanyam. 1998. "The Effect of Audit Quality on Earnings Management." *Contemporary Accounting Research* 15 (1): 1-24.
- Bedard, Jean C., Donald R. Deis, Mary B. Curtis og J. Gregory Jenkins. 2008. "Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (1): 187-218.
- Bedard, Jean C., Karla M. Johnstone og Edward F. Smith. 2010. "Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice." *Current Issues in Auditing* 4 (1): C12-C19.
- Behn, Bruce K., Jong-Hag Choi og Tony Kang. 2008. "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts." *The Accounting Review* 83 (2): 327-349.
- Boon, Kym, Jill McKinnon og Philip Ross. 2008. "Audit service quality in compulsory audit tendering. Preparer perceptions and satisfaction." *Accounting Research Journal* 21 (2): 93-122.
- Breesch, Diane og Joel Branson. 2009. "The Effects of Auditor Gender on Audit Quality." *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*. 8 (3/4): 78-107.
- Breusch, T.S. og A.R. Pagan. 1979. "A Simple Test for Heteroscedasticity and Random Coefficient Variation." *Econometrica* 47 (5): 1287-1294.

- Broberg, Pernilla. 2013. *The Auditor at Work: A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. Lund: Media Tryck.
- Brown, Clifford D. og K. Raghunandan. 1995. "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors." *Accounting Horizons* 9 (3): 1-10.
- Bryman, Alan og Duncan Cramer. 1999. *Quantitative Data Analysis with SPSS Release 8 for Windows: A Guide for Social Scientists*. London: Routledge.
- Bryman, Alan og Duncan Cramer. 2011. *Quantitative Data Analysis with IBM SPSS 17, 18 and 19: A Guide for Social Scientists*. London: Routledge.
- Buchman, Thomas A. og John A. Tracy. 1982. "Obtaining Responses to Sensitive Questions: Conventional Questionnaire versus Randomized Response Technique." *Journal of Accounting Research* 20 (1): 263-271.
- Burnett, Sharon. 2003. "The Future of Accounting Education: A Regional Perspective." *Journal of Education for Business* 78 (3): 129-134.
- Carey, Peter og Roger Simnett. 2006. "Audit Partner Tenure and Audit Quality." *The Accounting Review* 81 (3): 653-676.
- Carrington, Thomas. 2010a. "An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!" *Critical Perspective on Accounting* 21 (8): 669-682.
- Carrington, Thomas. 2010b. *Revision*. Malmö: Liber.
- Chaney, Paul K., Debra C. Jeter og Pamela Erickson Shaw. 2003. "The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors." *Journal of Accounting and Public Policy* 22 (6): 487-516.
- Chen, Yahn-Shir, Joseph Hsu, Mei-Ting Huang, Ping-Sen Yang. 2013. "Quality, Size, and Performance of Audit Firms." *The International Journal of Business and Finance Research* 7 (5): 89-105.
- Choi, Jong-Hag, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim og Yoonseok Zang. 2010. "Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 73-97.
- Christensen, Lars, Nina Engdahl, Carin Gräås og Lars Haglund. 2008. *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur.
- Colbert, Gary og Dennis Murray. 1998. "The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CPA Firms." *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 13 (2): 135-150.
- Collin, Sven-Olof. 2011. "Universiteten sviker revisorerne." *Balans* 37 (11): 52-53.
- Commission on Auditors Responsibilities. 1978. *Report, Conclusions, and Recommendations*. New York: The Commission on Auditors' Responsibilities.
- Cook, Colleen, Fred Heath og Russel L. Thompson. 2000. "A Meta-Analysis of Response Rates in Web- or Internet-Based Surveys." *Educational and Psychological Measurement* 60 (6): 821-836.
- Coram, Paul, Alma Glavovic, Juliana Ng og David R. Woodliff. 2008. "The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (1): 127-149.

- Coram, Paul, Juliana Ng og David R. Woodliff .2003. "A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors." *Australian Accounting Review* 13 (1): 38-44.
- Coram, Paul, Juliana Ng og David R. Woodliff. 2004. "The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 159-167.
- Craswell, Allen T., Jere R. Francis og Stephen L. Taylor. 1995. "Auditor brand name reputations and industry specializations." *Journal of Accounting and Economics* 20 (3): 297-322.
- Crawford, Louise, Christine Helliær og Elizabeth A. Monk. 2011. "Generic Skills in Audit Education." *Accounting Education: an international journal* 20 (2): 115-131.
- Cutler, David M. og Adriana Lleras-Muney. 2010. "Understanding differences in health behaviors by education." *Journal of Health Economics* 29 (1): 1-28.
- DeAngelo, Linda Elizabeth. 1981. "Auditor size and audit quality." *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- DeFond, Mark L., K. Raghunandan og K.R. Subramanyam. 2002. "Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions." *Journal of Accounting Research* 40 (4): 1247-1274.
- Deis, Donald R. og Gary A. Giroux. 1992. "Determinants of Audit Quality in the Public Sector." *The Accounting Review* 67 (3): 462-479.
- Dillman, Don A. 1991. "The Design and Administration of Mail Surveys." *Annual Review of Sociology* 17: 225-249.
- Djurfeldt, Göran og Mimmi Barmark. 2009. *Statistisk verktygslåda 2 – multivariat analys*. Lund: Studentlitteratur.
- Djurfeldt, Göran, Rolf Larsson og Ola Stjärnhagen. 2010. *Statistisk verktygslåda 1 – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Donnelly, David P., Jeffrey J. Quirin og David O'Bryan. 2003. "Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position." *The Journal of Applied Business Research* 19 (1): 95-108.
- Duff, Angus. 2004. *Auditqual: Dimension of Audit Quality*. Edingburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Eikemo, Terje Andreas og Tommy Høyvarde Clausen (red.) 2007. *Kvantitativ analyse med SPSS: En praktisk innføring i kvantitative analyseteknikker*. Trondheim: Tapir Akademisk Forlag.
- Eilifsen, Aasmund. 2005. "Revisjonskvalitet og revisors rådgivning." *Revisjon og regnskap* 2005 (7 - Jubileumsdel)
- Eynon, Gail, Nancy Thorley Hill og Kevin T. Stevens. 1997. "Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession." *Journal of Business Ethics* 16 (12-13): 1297-1309.

- FAR. 2014a. "Auktorisation." Hentet 14.januar 2014. <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Auktorisation-och-utbildning/Auktorisation/>
- FAR. 2014b. "Vidareutbildning." Hentet 14.januar 2014. <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Auktorisation-och-utbildning/Vidareutbildning/>
- Ferguson, Colin B., Gordon D. Richardson og Graeme Wines. 2000. "Audit Education and Training: The Effect of Formal Studies and Work Experience." *Accounting Horizons* 14 (2): 137-167.
- Finanstilsynet. 2009. "Søknad om godkjenning som registrert/statsautorisert revisor." Hentet 14.januar 2014. <http://www.finanstilsynet.no/no/Revisjon/Tilsyn-og-overvakning/Krav-til-konsesjon/Soknad-om-konsesjon/Soknad-om-godkjenning-som-registrertstatsautorisert-revisor/>
- Finanstilsynet. 2012. "Finanstilsynets rundskriv 10/2012." Hentet 14.januar 2014. http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rundskriv_vedlegg/2012/2_kvartal/Rundskriv_10_2012.pdf
- Ford, Robert C. og Woodrow D. Richardson. 1994. "Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature." *Journal of Business Ethics* 13 (3): 205-221.
- Francis, Jere R. 1984. "The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market." *Journal of Accounting and Economics* 6 (2): 133-151.
- Francis, Jere R. 2004. "What do we know about audit quality?" *The British Accounting Review* 36 (4): 345-368.
- Francis, Jere R. 2011. "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality." *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 30 (2): 125-152.
- Francis, Jere R. og Jagan Krishnan. 1999. "Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism." *Contemporary Accounting Research* 16 (1): 135-165.
- Francis, Jere R. og Michael D. Yu. 2009. "Big 4 Office Size and Audit Quality." *The Accounting Review* 84 (5): 1521-1552.
- FRC (Financial Reporting Council). 2008. "The Audit Quality Framework." Hentet 15. januar 2014. [https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-\(1\)-File.pdf](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-(1)-File.pdf)
- Geiger, Marshall A. og K. Raghunandan. 2002. "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (1): 67-78.
- Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. *Research Methods in Business Studies*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Gold, Anna, James E. Hunton og Mohamed I. Gomaa. 2009. "The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments." *Accounting Horizons* 23 (1): 1-18.
- Grambling, Audrey A., Jeffrey W. Schatzberg og Wanda A. Wallace. 1996. "The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap." *Issues in Accounting Education* 11 (1): 131-161.

- Gul, Ferdinand A., Donghui Wu og Zhifeng Yang. 2013. "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data." *The Accounting Review* 88 (6): 1993-2023.
- Hair, Joseph F. Jr., William C. Black, Barry J. Babin og Rolph E. Andersson. 2010. *Multivariate Data Analysis – A Global Perspective*. 7.oppl. New Jersey: Pearson Education.
- Herrbach, Olivier. 2001. "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract." *The European Accounting Review* 10(4): 787-802.
- Herrbach, Olivier. 2005. "The art of compromise? The individual and organisational legitimacy of "irregular auditing"." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (3): 390-409.
- Hogan, Chris E. og Debra C. Jeter. 1999. "Industry Specialization by Auditors." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 1-17.
- Holm, Claus og Mahbub Zaman. 2012. "Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy." *Accounting Forum* 36 (1): 51-61.
- Howieson, Bryan. 2003. "Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?" *The British Accounting Review* 25 (2): 69-103.
- Humphrey, Christopher, Asad Kausar, Anne Loft og Margaret Woods. 2011. "Regulating Audit Beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper." *European Accounting Review*. 20 (3): 431-457.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2011. "Audit Quality – an IAASB Perspective" Hentet 1.november 2013
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2013. "A Framework for Audit Quality." Hentet 28.januar 2014.
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales). 2002. *Audit Quality*. London: Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Audit and Assurance Faculty, Audit Quality.
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales). 2010. "Audit quality: challenges for international consistency." Hentet 1.november 2013.
<http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum/meeting-notes-2010/audit-quality-challenges-for-international-consistency-5-jul-10.pdf>
- Jackson, Andrew B., Michael Moldrick og Peter Roebuck. 2008. "Mandatory audit firm rotation and audit quality." *Managerial Auditing Journal* 23 (5): 420-437.
- Johnson, Eric N., Jane Baird, Paul Caster, William N. Dilla, Christine E. Earley og Timothy J. Louwers. 2003. "Challenges to Audit Education for the 21st Century: A Survey of Curricula, Course Content, and Delivery Methods." *Issues in Accounting Education* 18 (3): 241-263.

- Johnson, Van E., Inder K. Khurana og J. Kenneth Reynolds. 2002. "Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports." *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.
- Kelley, Tim og Loren Margheim. 1990. "The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (2): 21-42.
- Kelley, Tim, Loren Margheim og Diane Pattison. 1999. "Survey On The Differential Effects Of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure On Auditor Behavior." *The Journal of Applied Business Research* 15 (4): 117-128.
- Kilgore, Alan, Renee Raddich og Graeme Harrison. 2011. "The Relative Importance of Audit Quality Attributes." *Australian Accounting Review* 21 (3): 253-265.
- Knechel, W. Robert. 2000. "Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education." *Issues in Accounting Education* 15 (4): 695-712.
- Knechel, W. Robert, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik og Uma. K. Velury. 2013. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1): 385-421.
- Knechel, W. Robert og Ann Vanstraelen. 2007. "The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (1): 113-131.
- Koenker, Roger. 1981. "A Note on Studentizing a Test for Heteroscedasticity." *Journal of Econometrics* 17 (1): 107-112.
- Kracher, Beverly, Abha Chetterjee og Arlene R. Lundquist. 2002. "Factors Related to the Cognitive Moral Development of Business Students and Business Professionals in India and the United States: Nationality, Education, Sex and Gender." *Journal of Business Ethics* 35 (4): 255-268.
- Kredittilsynet. 2003. "De særskilte karakterkravene for godkjenning av revisorer, herunder overgangsordninger." Hentet 14.januar 2014.
<http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2003-2004/De-sarskilte-karakterkravene-for-godkjenning-av-revisorer-herunder-overgangsordninger/>
- Krishnan, Jagan og Paul C. Schauer. 2000. "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (2): 10-25.
- Krishnan, Jagan og Paul C. Schauer. 2001. "Differences in Quality Among Audit Firms." *Journal of Accountancy* 192 (1): 85-86.
- Körner, Svante. 1985. *Statistisk slutledning*. Lund: Studentlitteratur.
- Körner, Svante og Lars Wahlgren. 2008. *Praktisk statistikk*. Lund: Studentlitteratur.
- Li, Chan. 2009. "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions." *Contemporary Accounting Research* 26 (1): 201-230.

- Lightner, Sharon M., James J. Leisenring og Alan J. Winters. 1983. "Underreporting chargeable time." *Journal of Accountancy* 155 (1): 52-57.
- Lightner, Sharon M., Steven J. Adams og Keven M. Lightner. 1982. "The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2 (1): 1-12.
- Low, Mary, Howard Davey og Keith Hooper. 2008. "Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges." *Critical Perspectives on Accounting* 19 (2): 222-254.
- Malone, Charles F. og Robin W. Roberts. 1996. "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (2): 49-64.
- Mansi, Sattar A., William F. Maxwell og Darius P. Miller. 2004. "Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market." *Journal of Accounting Research* 42 (4): 755-793.
- Margheim, Loren og Kurt Pany. 1986. "Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (2): 50-63.
- McNair, C.J. 1991. "Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior." *Accounting, Organizations and Society* 16 (7): 635-653.
- McNamara, Shaun M. og Gregory A. Liyanarachchi. 2008. "Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model." *Accountancy Business and the Public Interest* 7 (1): 1-43.
- Meyer, John W. 1977. "The Effects of Education as an Institution." *American Journal of Sociology*. 83 (1): 55-77.
- Miller, Tad. 1992. "Do We Need to Consider the Individual Auditor when Discussing Auditor Independence?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (2): 74-84.
- Milligan, Frank. 1998. "Defining and assessing competence: the distraction of outcomes and the importance of educational process." *Nurse Education Today* 18 (4): 272-280.
- Monroe, Gary S. og David R. Woodliff. 1993. "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap." *Accounting and Finance* 33 (1): 61-78.
- Nor, Mohd Nazli Mohd, Malcolm Smith og Zubaidah Ismail. 2009. "Auditor's Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices: A Preliminary Study from Malaysian Context." Hentet 9.januar 2014. http://internationalconference.com.my/proceeding/icber2010_proceeding/PAPER_149_AuditorPerceptions.pdf
- O'Fallon, Michael J. og Kenneth D. Butterfield. 2005. "A Review of The Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996-2003." *Journal of Business Ethics* 59 (4): 375-413.
- O'Keefe, Terrence B., Raymond D. King og Kenneth M. Gaver. 1994. "Audit Fees, Industry Specialization, and Compliance with GAAS Reporting Standards." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2): 41-55.

- Otley, David T. og Bernard J. Pierce. 1996a. "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (2): 65-84.
- Otley, David T. og Bernard J. Pierce. 1996b. "Auditor time budget pressure: consequences and antecedents." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (1): 31-58.
- Paino, Halil, Zubaidah Ismail og Malcolm Smith. 2010. "Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia." *Asian Review of Accounting* 18 (2): 162-173.
- Palmer, Kristine N., Douglas E. Ziegenfuss og Robert E. Pinsker. 2004. "International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies." *Managerial Auditing Journal* 19 (7): 889-896.
- Palmrose, Zoe-Vonna. 1988. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality." *The Accounting Review* 63 (1): 55-73.
- Pierce, Bernard og Breda Sweeney. 2004. "Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation." *European Accounting Review* 13 (3): 415-441.
- Pierce, Bernard og Breda Sweeney. 2010. "The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants." *International Journal of Auditing* 14 (1): 79-99.
- POB (Public Oversight Board). 2000. "The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations." Hentet 7.februar 2014.
<http://www.pobauditpanel.org/download.html>
- Ponemon, Lawrence A. 1992. "Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study." *Contemporary Accounting Research* 9(1): 171-189.
- Ponemon, Lawrence A. og Alan Glazer. 1990. "Accounting Education and Ethical Development: The Influence of Liberal Learning on Students and Alumni in Accounting Practice." *Issues in Accounting Education* 5 (2): 195-208.
- Power, Michael K. 2003. "Auditing and the production of legitimacy." *Accounting, Organization and Society* 28 (4): 379-394.
- Raghunathan, Bhanu. 1991. "Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis." *Accounting Horizons* 5 (2): 71-79.
- Revisorforeningen. 2013. "Forslag om endret utdanningskrav for statsautoriserte revisorer." Hentet 14.januar 2014.
<http://www.revisorforeningen.no/d9623863/forslag-om-endret-utdanningskrav-for-statsautoriserte-revisorer>
- Revisorforeningen. 2014. "Hvordan bli revisor?" Hentet 14.januar 2014.
<http://www.revisorforeningen.no/a9053207/hvordan-bli-revisor>
- Revisorsnämnden 2014a. "Bli revisor" Hentet 14.januar 2014.
http://www.revisorsnamnden.se/rn/bli_revisor.html
- Revisorsnämnden. 2014b. "Ansökan om fortsatt auktorisation, godkännande og registrering av revisionsbolag." Hentet 14.januar 2014.
http://www.revisorsnamnden.se/rn/for_revisorer/fortsatt_auktorisering_m_m.html

- Reynold, J. Kenneth og Jere R. Francis. 2000. "Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions." *Journal of Accounting and Economics* 30 (3): 375-400.
- Saunders, Mark, Philip Lewis og Adrian Thornhill. 2012. *Research Methods for Business Students*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Shephard, Kerry. 2008. "Higher education for sustainability: seeking affective learning outcomes." *International Journal of Sustainability in Higher Education* 9 (1): 87-98.
- Sikka, Prem. 2004. "Some questions about the governance of auditing firms." *International Journal of Disclosure and Governance* 1 (2): 186-199.
- Sormunen, Nina, Kim K. Jeppesen, Stefan Sundgren og Tobias Svanström. 2013. "Harmonisation of Audit Practice: Empirical Evidence from Going-Concern Reporting in the Nordic Countries." *International Journal of Auditing* 17 (3): 308-326.
- Sundgren, Stefan. 2009. "Perceived Audit Quality, Modified Audit Opinions and the Likelihood of Liquidating Bankruptcy among Financially Weak Firms." *International Journal of Auditing* 13 (3): 203-221.
- Sundgren, Stefan og Tobias Svanström. 2013. "Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises." *Accounting and Business Research* 43 (1): 31-55.
- Sundgren, Stefan og Tobias Svanström. 2014. "Auditor-in-Charge Characteristics and Going-concern." *Contemporary Accounting Research* doi: 10.1111/1911-3846.12035.
- Svanberg, Jan og Peter Öhman. 2013. "Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality?" *Managerial Auditing Journal* 28 (7): 572-591.
- Sweeney, Breda og Bernard Pierce. 2004. "Management control in audit firms: A qualitative examination." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (5): 779-812.
- Sweeney, Breda, Donald F. Arnold Sr. og Bernard Pierce. 2010. "The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions." *Journal of Business Ethics* 93 (4): 531-551.
- Sweeney, Breda, Bernard Pierce og Donald F. Arnold Sr. 2013. "The Impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours." *Accounting and Business Research* 43 (2): 112-137.
- Titman, Sheridan og Brett Trueman. 1986. "Information Quality and the Valuation of New Issues." *Journal of Accounting and Economics* 8 (2): 159-172.
- Van Wyhe, Glenn. 2007. "A History of U.S. Higher Education in Accounting, Part II: Reforming Accounting within the Academy." *Issues in Accounting Education* 22 (3): 481-501.
- Vasarhelyi, Miklos A., Ryan A. Teeter og JP. Krahel. 2010. "Audit Education and the Real-Time Economy." *Issues in Accounting Education* 25 (3): 405-423.

- Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars. 1998. "Quality dimensions in external audit services – an external user perspective." *European Accounting Review* 7 (1): 65-82.
- Willett, Caroline og Michael Page. 1996. "A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK Chartered Accountants." *British Accounting Review* 28 (8): 101-120.
- Wooten, Thomas C. 2003. "Research about Audit Quality." *The CPA Journal* 73 (1): 48-51.
- Åmo, Bjørn Willy og Lars Kolvereid. 2010. "Nytten av å ta utdanning innen økonomifagene." Hentet 3.april 2014. <http://www.magma.no/nytt-en-aa-ta-utdanning-innen-oekonomifagene>

Vedlegg 1: Følg brev og spørreundersøkelse

Norsk versjon følgebrev

Hei.

Jeg er student ved Handelshøyskolen BI i Oslo og arbeider for tiden med min masteroppgave i regnskap og revisjon under veiledning av PhD. Tobias Svanström. Oppgaven har til formål å undersøke hvorvidt revisors utdanning påvirker revisors atferd og derigjennom revisjonskvalitet. Studien retter seg til norske og svenske revisorer. I denne forbindelse hadde jeg vært svært takknemlig om du har mulighet til å avse noen minutter til å svare på et spørreskjema om blant annet din utdanningsbakgrunn og spørsmål knyttet til visse handlinger i forbindelse med revisjonsarbeid. Spørreskjemaet forventes å ta 5-8 minutter å besvare. Du svarer helt anonymt.

Ønsker du å delta i undersøkelsen, kommer du til spørreskjemaet ved å følge nedenstående link:

https://bino.qualtrics.com/SE/?SID=SV_dj09zW4tB4MNBQb3

Som takk for din deltakelse sender jeg gjerne den ferdige oppgaven til deg dersom dette er av interesse.

Undersøkelsen avsluttes torsdag 27.mars.

På forhånd takk for hjelpen.

Med vennlig hilsen
Hanne Sara Kvikne
Masterprogrammet i regnskap og revisjon
Handelshøyskolen BI

For spørsmål eller kommentarer knyttet til undersøkelsen er du velkommen til å kontakte meg på epost hanne.s.kvikne@student.bi.no

Norsk versjon spørreundersøkelse**Q1.1 Kjønn**

- Mann
- Kvinne

Q1.2 Alder**Q1.3 I hvilket revisjonsselskap arbeider du?**

- PwC
- EY
- Deloitte
- KPMG
- BDO
- Andre

Q1.4 Hvor mange ansatte er det på ditt kontor?**Q1.5 Hvor mange partnere er det på ditt kontor?****Q1.6 Hvor mange år har du arbeidet i revisjonsbransjen?****Q1.7 Hvilken posisjon har du per dags dato i revisjonsselskapet du arbeider for?**

- Medarbeider (associate)
- Supervisor
- Senior
- Manager
- Partner
- Annet _____

Q1.8 Arbeider du spesielt med selskaper i en bransje? Hvis ja; hvilken bransje?

- Ja. Hvilken? _____
- Nei

Q1.9 Anslå hvor stor andel av din klientportefølje som består av selskaper som verken er børsnoterte selskaper eller offentlige virksomheter?

- Under 50 %
- 50 - 80 %
- 81 - 99 %
- 100 %

Q1.10 Har du erfaring av å revidere børsnoterte selskaper?

- Ja, jeg har børsnoterte selskaper i min klientportefølje per dags dato
- Ja, jeg har tidligere revidert børsnoterte selskaper
- Nei

Q1.11 Hvilken type autorisering har du per dags dato?

- Ingen
- Registrert revisor
- Statsautorisert revisor

Spørsmål om utdanning**Q2.1 Hva er din høyeste fullførte utdanning?**

- Bachelorgrad
- Mastergrad
- Doktorgrad
- Annet _____

Q2.2 Hvor mange års utdanning innen økonomi har du fra universitet eller høyskole?

- Ingen utdanning innen økonomi fra universitet eller høyskole
- Mindre enn tre år (mindre enn 180 studiepoeng)
- Tre år (180 studiepoeng)
- Fire år (240 studiepoeng)
- Fem år (300 studiepoeng)
- Seks år (360 studiepoeng)
- Mer enn seks år (mer enn 360 studiepoeng)

Q2.3 Ved hvilket studiested har du tatt din bachelorgrad?**Q2.4 Ved hvilket studiested har du tatt din mastergrad i regnskap og revisjon?**

Q2.5 Hvilken hovedretning har du på din økonomiske utdanning fra universitet eller høyskole? Mulig å krysse av for to svarsalternativer dersom du har tatt mastergrad i regnskap og revisjon som påbygning til tidligere siviløkonomstudier eller har en annen retning enn regnskap og revisjon på bachelornivå

- Økonomi og administrasjon/ledelse
- Finansiell økonomi
- International Business
- Markedsføring
- Organisasjon og ledelse
- Regnskap og revisjon
- Samfunnsøkonomi
- Skatt
- Annen _____

Q2.6 Har du fullført ett eller flere kurs innen etikk som en del av din utdanning ved høyskole eller universitet?

- Ett
- Flere
- Nei, men det har vært innslag av etikk i andre kurs under min utdanning
- Nei, min utdanning hadde ingen innslag av etikk.

Q2.7 Hvor ofte ble følgende arbeidsformer brukt i din utdanning?

	Aldri	Sjelden	Noen ganger	Ofte	Nesten alltid
Praksisarbeid hos bedrift	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Skriftlig arbeid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forelesning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seminar med lærer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prosjektarbeid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Case/simuleringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gruppearbeid	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentasjoner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.8 I hvilken grad opplever du at følgende emner har vært relevant for deg i din jobb som revisor?

	Inngikk ikke i min utdanning	Ikke i det hele tatt	I liten grad	I noen grad	I stor grad	I svært stor grad
Regnskap	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revisjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Skatterett	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rettslære	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Etikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Matematikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Statistikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organisasjon/ledelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mikro/makroøkonomi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Markedsføring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.9 I hvilken utstrekning anser du at din utdanning har styrket følgende ferdigheter?

	Ikke i det hele tatt	I liten grad	I noen grad	I stor grad	I svært stor grad
Kommunikasjonsferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mellommenneskelige ferdigheter/sosial kompetanse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Generelle ferdigheter om foretak og virksomheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revisjonsferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Problemløsningsferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analytiske ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ferdigheter innen informasjonsteknologi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dataferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.10 I hvilken grad anser du at følgende utsagn stemmer?

	Ikke i det hele tatt	I liten grad	I noen grad	I stor grad	I svært stor grad
Min utdanning har vært praktisk innrettet mot faktiske forhold i næringslivet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Min utdanning har forberedt meg for revisoryrket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dagens norske revisjonsutdanning er svært bra	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dagens norske revisjonsutdanning forbereder studentene for revisoryrket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.11 Anslå hvor mange dager med utdanning/kursvirksomhet du deltok på fra du startet å arbeide i revisjonsbransjen og frem til du ble registrert/statsautorisert revisor

Q2.12 Hvor mange timer etterutdanning har du fullført de foregående tre kalenderårene?

Q2.13 Hvor mange av disse timene har vært innenfor etiske prinsipper knyttet til revisors arbeid?

Q2.14 På hvilken av følgende måter har du i hovedsak gjennomført dine etterutdanningstimer de siste tre årene? Flere svar mulig.

- Etterutdanningskurs i regi av DnR eller annen profesjonell kursarrangør
- Etterutdanningskurs i regi av eget revisjonsselskap
- Undervisning ved den ordinære revisorutdanningen i Norge
- Forelese på etterutdanningskurs eller ved den ordinære revisorutdanningen i Norge
- Nettbaserte kurs
- Deltakelse i skatteklagenemnda
- Sensorvirksomhet ved revisjonsstudiet
- Utarbeidelse av faglitteratur
- Annet _____

Spørsmål om handlinger knyttet til revisjonsarbeid

Q3.1 Hvor ofte har du handlet på følgende måte under ditt arbeid med finansiell revisjon?

	Aldri	Sjelden	Noen ganger	Ofte	Nesten alltid
Belastet en annen enn den aktuelle klient for tid du har brukt på revisjonen av den aktuelle klient	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forskjøvet tid fra fakturerbar tid til ikke-fakturerbar tid i ditt timeregistreringssystem	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utført fakturerbart arbeid på din egen fritid uten å registrere dette som fakturerbare timer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q3.2 Hvor ofte har du handlet på følgende måte under ditt arbeid med finansiell revisjon?

	Aldri	Sjelden	Noen ganger	Ofte	Nesten alltid
Signert for at et revisjonssteg - som ikke er dekket av andre revisjonssteg - er fullført, uten å ha gjennomført tilstrekkelig arbeid for å dekke dette revisjonssteget	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Redusert mengden arbeid knyttet til et revisjonssteg til under hva du anser er rimelig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unnlatt å undersøke et regnskapsprinsipp du er usikker på om er i overensstemmelse med god regnskapsskikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gjennomført kun en overfladisk gjennomgang av støttende klientdokumentasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Godkjent en klients forklaring som var svakere enn det du normalt vil akseptere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Signert på et revisjonssteg gjort etter firmaets metodikk, men uten å gjennomføre en nærmere undersøkelse av avdekkede tvilsomme elementer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unnlatt å gjennomføre forhåndsbestemte revisjonsprosedyrer for noen elementer i et utvalg (ikke testet alle elementene i utvalget)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Svensk versjon følgebrevet

Hej.

Jag är student vid Handelshøyskolen BI i Oslo där jag för närvarande arbetar med min masteruppsats inom redovisning och revision. Arbetet med uppsatsen sker under handledning av PhD Tobias Svanström. Uppsatsen syftar till att undersöka om – och eventuellt hur – utbildning påverkar revisors beteende och därigenom revisionskvalité. I den anledning hade jag varit mycket tacksam om Du har möjlighet att medverka i min enkätundersökning som riktar sig mot norska och svenska revisorer. Enkäten förväntas att ta 5-8 minuter att besvara och innehåller frågor om Din utbildningsbakgrund samt frågor kring handlingar i samband med revisionsarbete. Du svarar helt anonymt.

Önskar Du att medverka i undersökningen kommer Du till enkäten genom nedanstående länk:

https://bino.qualtrics.com/SE/?SID=SV_02G4InFCJehypdH

Som tack för Din medverkan får du möjlighet att ta del av resultaten från studien när den är klar. Om Du önskar skickar jag gärna den färdiga uppsatsen till Dig.

Svar önskas senast torsdag 27 mars.

Ett stort tack på förhand för Ditt deltagande!

Med vänliga hälsningar

Hanne Sara Kvikne
Masterprogrammet i regnskap og revisjon
Handelshøyskolen BI i Oslo

Har Du frågor eller kommentarer till undersökningen är Du välkommen att kontakta mig på e-post hanne.s.kvikne@student.bi.no

Svensk versjon spørreundersøkelse**Utbildning och beteende hos revisor****Allmänna frågor****Q1.1 Kön**

- Man
- Kvinna

Q1.2 Ålder**Q1.3 Vilken revisionsbyrå arbetar Du för?**

- PwC
- EY
- Deloitte
- KPMG
- BDO
- Grant Thornton
- Annan

Q1.4 Hur många anställda finns det på Ditt kontor?**Q1.5 Hur många delägare (partners) finns det på Ditt kontor?****Q1.6 Hur många år har Du arbetat inom revisionsbranschen?****Q1.7 Vilken position har Du i revisionsbyrån Du arbeatar för?**

- Revisorsassistent (associate)
- Supervisor
- Senior
- Manager
- Delägare (partner)
- Annan _____

Q1.8 Arbetar Du specifikt med företag inom en bransch? Om ja: vilken bransch?

- Ja. Vilken? _____
- Nej

Q1.9 Hur stor andel av Din klientportfölj är privata företag?

- Mindre än 50 %
- 50 - 80 %
- 81 - 99 %
- 100 %

Q1.11 Vilken titel har Du?

- Ingen
- Godkänd revisor
- Auktoriserad revisor

Frågor kring utbildning**Q2.1 Vilken är Din högsta avslutade utbildning?**

- Kandidatexamen
- Magisterexamen
- Masterexamen
- Annan _____

Q2.2 Hur många års økonomisk utbildning har Du från universitet eller högskola?

- Ingen økonomisk utbildning från universitet eller högskola
- Mindre än tre år (mindre än 180 högskolepoäng = 120 poäng efter gamla systemet)
- Tre år (180 högskolepoäng = 120 poäng efter gamla systemet)
- Fyra år (240 högskolepoäng = 160 poäng efter gamla systemet)
- Fem år (300 högskolepoäng = 200 poäng efter gamla systemet)
- Sex år (360 högskolepoäng = 240 poäng efter gamla systemet)
- Mer än sex år (mer än 360 högskolepoäng = 240 poäng efter gamla systemet)

Q2.3 Vid vilket lärosäte har Du tagit Din examen?**Q2.4 Vilken huvudsaklig inriktning har Du på Din økonomiska utbildning?**

- Administration
- Finans/analys
- Internationell
- Marknadsføring
- Organisation/ledarskap
- Redovisning/bokføring/revisjon
- Samhällsøkonomi
- Skatt
- Annat _____

Q2.5 Har Du gjennomført en eller flere kurs/kurser inom etik som en del av Din økonomiska utbildning vid universitet eller högskola?

- En
- Flere
- Nej, men det var etiske innslag på andre kursene under min utdanning
- Nej, min utdanning hadde ingen innslag av etiske emner

Q2.6 Hur ofta användes följande arbetsformer under Din ekonomiska utbildning?

	Aldrig	Sällan	Ibland	Ofta	Nästan alltid
Praktik hos företag	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Skriftligt arbete	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Föreläsning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seminarier med lärare	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Projektarbete	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Case/simuleringar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Grupparbete	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentationer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.7 I vilken grad opplever Du at følgende åmnen har haft relevans for Dig som revisor?

	Ingick inte i min utbildning	Inte alls	I liten grad	I någon grad	I stor grad	I mycket stor grad
Redovisning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revision	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Beskattningsrett	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Handelsrett	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Etik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Matematik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Statistik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organisation/ledarskap	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mikro/makroekonomi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Marknadsforing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.8 I vilken utsträckning har Din utbildning bidragit till att utveckla följande färdigheter och förmågor?

	Inte alls	I liten grad	I någon grad	I stor grad	I mycket stor grad
Kommunikationsfärdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Social kompetens	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Allmänna färdigheter om företag och verksamheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Redovisningsfärdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revisionsfärdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Problemlösningsförmåga	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analytisk förmåga	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Färdigheter i informationsteknik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Datorkunskaper	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.9 Hur väl instämmer Du i följande påståenden?

	Instämmer inte alls	Instämmer i låg grad	Instämmer delvis	Instämmer i hög grad	Instämmer helt
Min utbildning har varit praktiskt inriktat mot verkliga förhållanden i näringslivet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Min utbildning har förberett mig för revisoryrket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nuvarande utformning av och innehåll i den utbildning som det svenska systemet kräver för att bli revisor är mycket bra	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nuvarande svenska utbildning förbereder i hög grad studenterna för revisoryrket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q2.10 Var vennlig og uppskatta hur många dagar med utbildning/kursverksamhet som Du deltog vid i perioden från det att Du började arbeta inom revision och fram tills Du blev godkänd/auktoriserad revisor

Q2.11 Hur många timmar vidareutbildning har Du genomfört de senaste tre åren?

Q2.12 Hur många av dessa timmar har varit inom etiska prinsipar avseende revisors arbete?

Q2.13 Hur har Du i huvudsak genomfört din vidareutbildning under de tre senaste åren? Flera svar möjligt.

- Externa kurser/seminarier hos FAR Akademi eller andra välrenommerade utbildningsinstitut
- Företagsinterna kurser/seminarier
- Självstudiekurser, t.ex. webbaserade kurser
- Forskning och publicistisk verksamhet
- Utbildnings- och annat utvecklingsarbete
- Annat _____

Frågor kring handlingar i samband med revisionsarbete

Q3.1 Hur ofta har Du handlat på följande sätt i samband med revisionsarbete?

	Aldrig	Sällan	Ibland	Ofta	Nästan alltid
Belastat någon annan än den aktuella klienten för tid som har ägnats åt revidering av den aktuella klienten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Flyttat timmar från debiterbara timmar till icke-debiterbara timmar i Din tidrapport	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utfört debiterbart arbete på Din egen fritid utan att registrera detta som debiterbara timmar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q3.2 Hur ofta har Du handlat på följande sätt i samband med revisionsarbete?

	Aldrig	Sällan	Ibland	Ofta	Nästan alltid
Undertecknat för att ett arbetssteg - som inte omfattas av andra arbetssteg - är fullständigt utan att tillräckligt arbete är slutfört för att uppfylla detta arbetssteg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reducerat mängden arbete i samband med ett arbetssteg till mindre än vad Du anser är rimligt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Låtit bli att undersöka en redovisningsprincip där Du är osäker på om denna följer god redovisningssed	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utfört endast en ytlig granskning av stödjande klientdokumentation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Godkänt en klients uttalande som varit svagare än vad Du normalt skulle acceptera	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bockat av ett arbetssteg gjort enligt företagets metodik som avklarat, utan att genomföra en närmare granskning av upptäckta tvivelaktiga objekt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Låtit bli att genomföra förutbestämda granskningsåtgärder för vissa objekt i ett urval (inte testat alla objekt i urvalet)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Vedlegg 2: Resultater bortfallsanalyse

Under presenteres resultatene fra bortfallsanalysen der sene svar sammenlignes med øvrige svar. Alle p-verdier overstiger 0,05.

Chi kvadrat-test	Norge p-verdi	Sverige p-verdi
Kjønn	0,748	0,637
Selskapsstørrelse (BigN)	1,000	0,688
Selskapsposisjon	0,899	0,535
Autorisering	0,674	0,746
Erfaring av børsnoterte selskaper	0,984	0,964
Andel private selskaper i klientporteføljen	0,577	0,311
Bransjespesialisering	1,000	0,484

Mann Whitney U-test	Norge p-verdi	Sverige p-verdi
Alder	0,790	0,972
Erfaring	0,981	0,819
Hvor lenge revisor har hatt sin autorisering	0,243	0,493
Antall ansatte	0,081	0,773
Antall partnere	0,052	0,833
Utdanningsnivå	0,202	0,831
Antall år utdanning	0,276	0,844
Antall etterutdanningstimer	0,104	0,500
Antall etterutdanningstimer innen etikk	0,560	0,493
Dysfunksjonell atferd	0,862	0,950
Kvalitetsreduserende handlinger	0,837	0,901
Feilbelastning av tid	0,713	0,318
Forskyvning av tid	0,850	0,846
Arbeid på egen fritid	0,847	0,308
Prematur signering	0,681	0,541
Redusering av arbeidsmengden	0,913	0,942
Unnlatelse av å undersøke et regnskapsprinsipp	0,354	0,886
Overfladisk gjennomgang av klientdokumentasjon	0,436	0,458
Godkjent svak klientforklaring	0,298	0,447
Unnlatelse av å undersøke tvilsomme elementer	0,237	0,963
Ufullstendig testing av et utvalg	0,243	0,777

Vedlegg 3: Eksempel gjennomgang av forutsetninger lineær regresjon

Gjennomgang av forutsetningene for lineær regresjon der “Dysfunksjonell atferd” er avhengig variabel og analysene inkluderer samtlige respondenter.

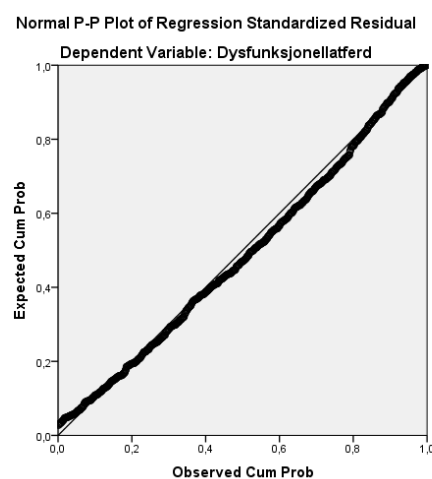
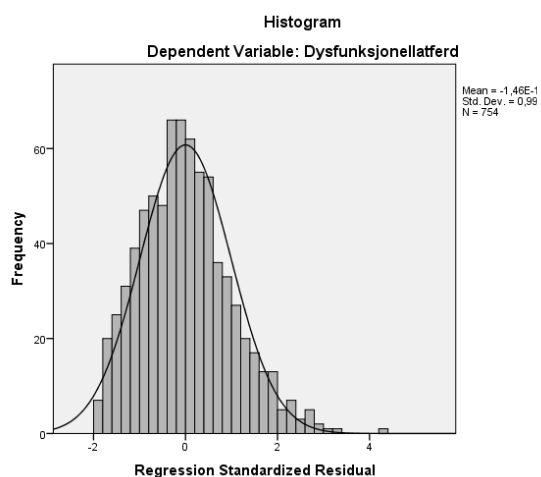
Den aktuelle regresjonslikningen er:

Dysfunksjonell atferd

$$\begin{aligned}
 &= \text{Konstant} + \beta_1 \text{Mann} + \beta_2 \text{BigN} + \beta_3 \text{Ansatte} \\
 &+ \beta_4 \text{Erfaring} + \beta_5 \text{Selskapsposisjon} + \beta_6 \text{Bransjespes} \\
 &+ \beta_7 \text{KunPrivate} + \beta_8 \text{Børserfaring} + \beta_9 \text{Norge} \\
 &+ \beta_{10} \text{Antallårutd} + \beta_{11} \text{Etterutdtimer} + \beta_{12} \text{Revisjon} \\
 &+ \beta_{13} \text{IkkeEtikk} + \beta_{14} \text{Etikkurs} + \beta_{15} \text{Etikktimer} + \varepsilon
 \end{aligned}$$

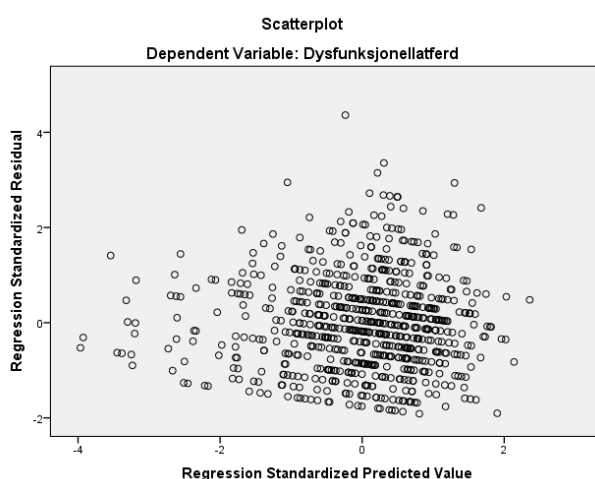
1. Residualene skal være normalfordelte

Den første forutsetningen handler om at modellens residualer, ε , skal være normalfordelte. Forutsetningen gjelder imidlertid kun hvis utvalgsstørrelsen er svært liten, og brudd på forutsetningen vil ha minimale innvirkninger på resultatene og tolkningen av disse når datagrunnlaget består av store utvalg (Eikemo og Clausen 2007). Her har jeg et utvalg på 927 enheter, noe som anses å være tilstrekkelig stort til at forutsetningen ikke gjelder. Jeg har for å være på den sikre valgt å se på fordelingen til residualene ved hjelp av et histogram og et P-P Plot. Ut i fra diagrammene under konkluderer jeg med at residualene er tilnærmet normalfordelte.



2. Fravær av heteroskedastisitet

Heteroskedastisitet innebærer at residualenes varians ikke er konstante (Eikemo og Clausen 2007). Heteroskedastisitet kan medføre skjeve estimater på standardfeilene, noe som i sin tur kan påvirke t-tester og F-tester. Imidlertid vil parameterestimaterne fremdeles være forventningsrette uavhengig av om det er fravær av heteroskedastisitet eller ikke. Jeg har valgt å vurdere denne forutsetning både grafisk og statistisk. Diagrammet viser et scatterplot mellom residualene og de predikerte verdiene. Videre har jeg ved hjelp av SPSS gjennomført en Breusch-Pagan-test og en Koenker-test. Koenker-testen fungerer bedre for små utvalg og der residualene ikke er normalfordelte. De to testene resulterte i P-verdiene 0,392 og 0,577.



Således kan jeg ikke forkaste nullhypotesen om at det er fravær av heteroskedastisitet. Forutsetningen anses derfor å være oppfylt. Dette er også hva den grafiske fremstillingen indikerer siden det ikke er noe fremtredende mønster.

3. Fravær av heteroskedastisitet

Eikemo og Clausen (2007) poengterer at autokorrelasjon sjelden er et problem når man anvender individdata men kun én observasjon per enhet, som i dette tilfelle. Imidlertid kan man enkelt teste autokorrelasjon ved hjelp av en Durbin-Watson-test i SPSS. Her ga testen verdien 2,056. Eikemo og Clausen (2007) anser at når verdien er nær 2 vil ikke autokorrelasjon være noe problem. Forutsetningen anses derfor å være oppfylt.

4. Fravær av multikollinearitet

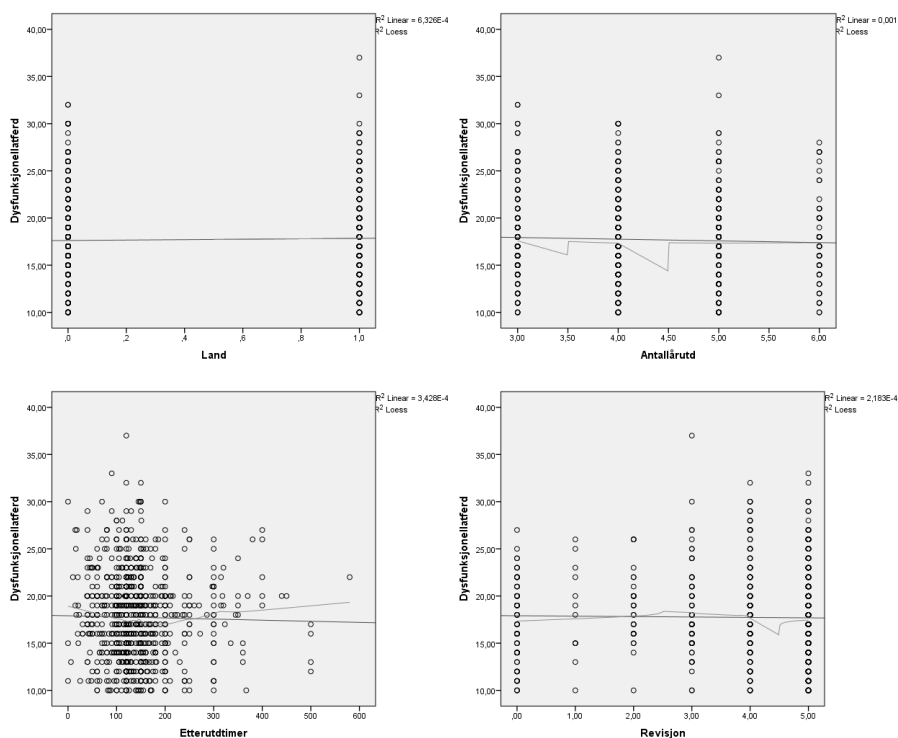
For å sikre fravær av multikollinearitet har jeg først tatt frem korrelasjonstabeller med samtlige variabler som anvendes i regresjonsanalysene. Disse indikerer ikke at det er noen problemer med multikollinearitet. Videre har jeg også gjennomført

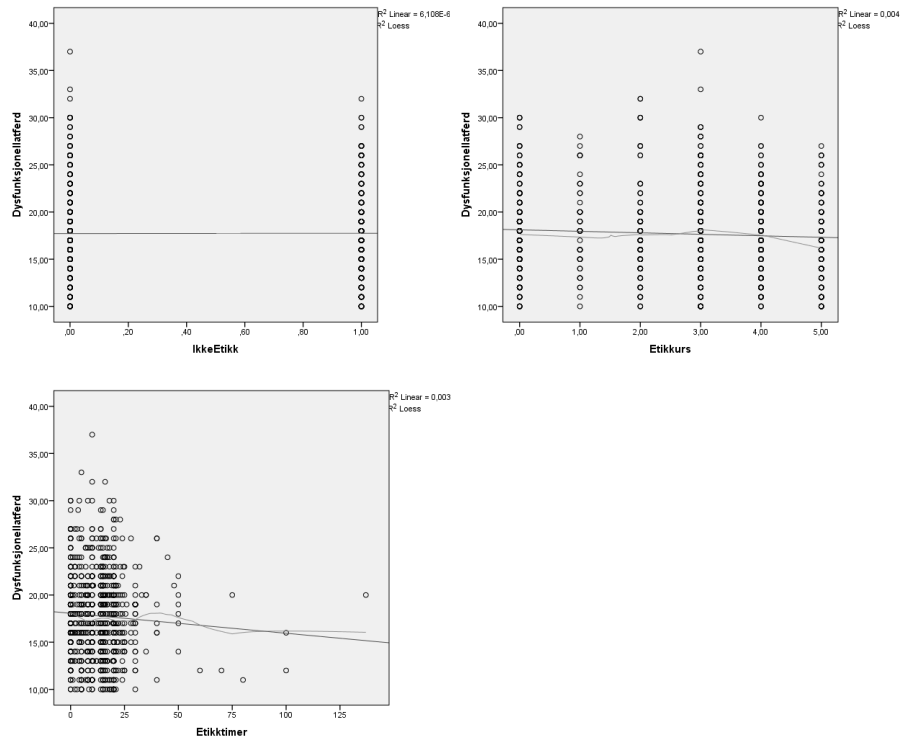
toleransetester, og heller ikke verdiene for Tolerance eller VIF indikerer problemer med multikollinearitet, se tabell under. Forutsetningen anses således å være oppfylt.

	Tolerance	VIF
Mann	0,861	1,161
BigN	0,639	1,564
Ansatte	0,730	1,370
Erfaring	0,721	1,387
Selskapsposisjon	0,639	1,565
Bransjespes	0,832	1,202
KunPrivate	0,769	1,301
Børserfaring	0,732	1,366
Norge	0,560	1,787
Antallårutd	0,760	1,315
Etterutdtimer	0,826	1,211
Revisjon	0,711	1,406
IkkeEtikk	0,647	1,547
Etikkurs	0,546	1,830
Etikktimer	0,721	1,386

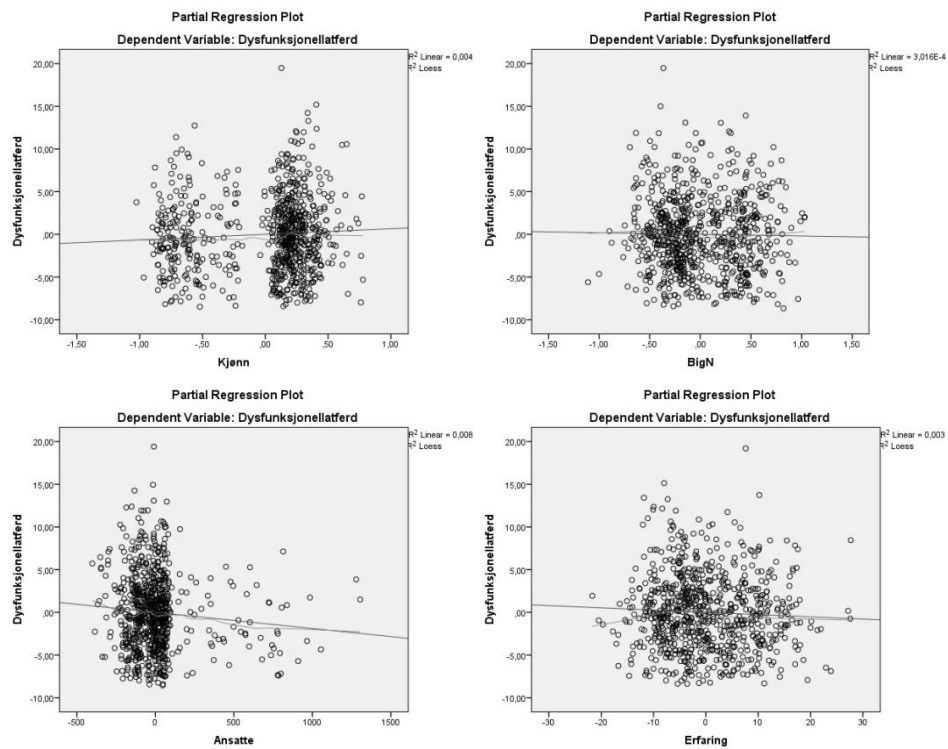
5. Fravær av ikke-linearitet

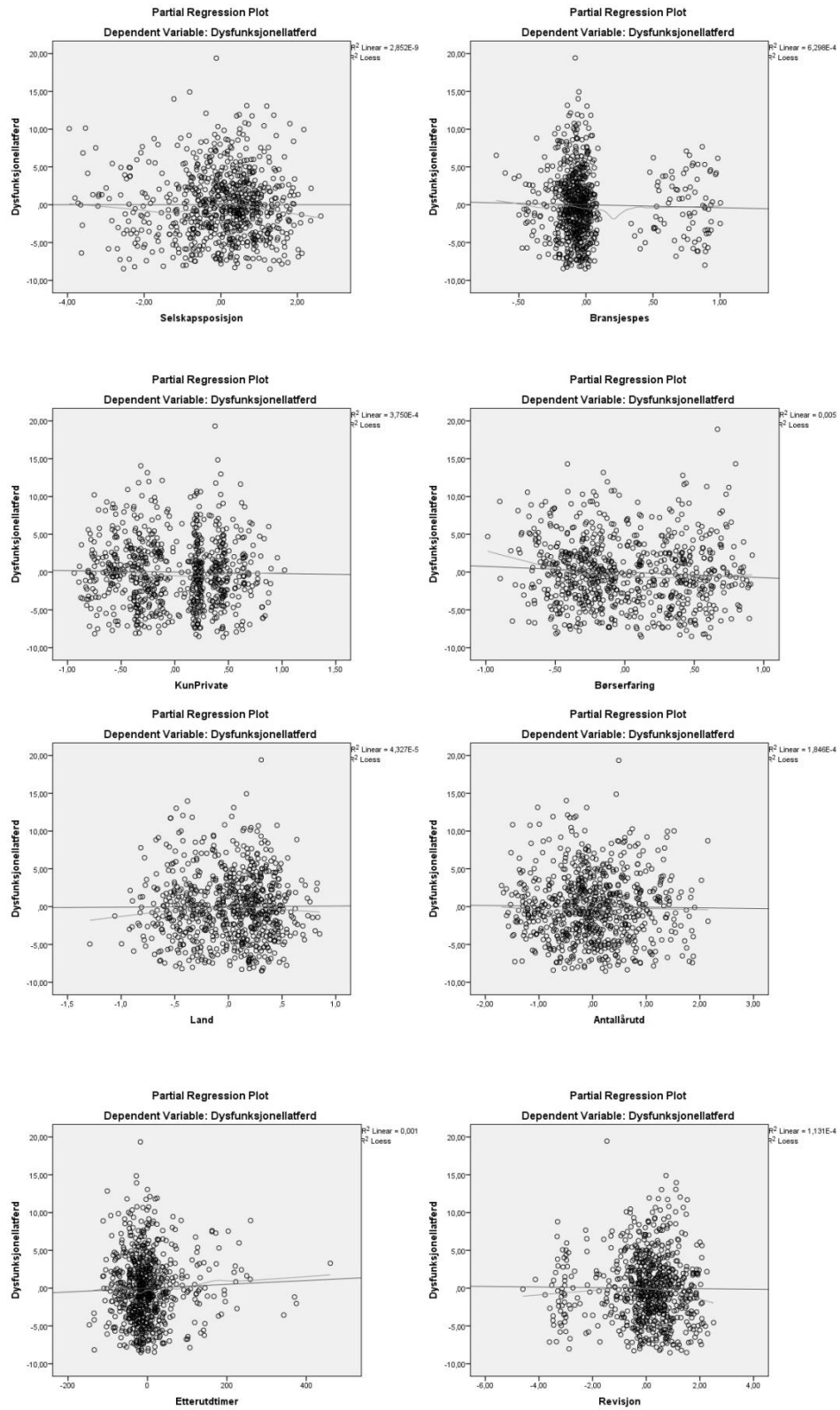
For å undersøke om sammenhengen mellom den avhengige variabelen og de uavhengige variablene er lineære har jeg tatt frem observasjonsplott og bestilt trendlinjer. Linjene er henholdsvis lineære Fit Lines og Loess Fit Lines.

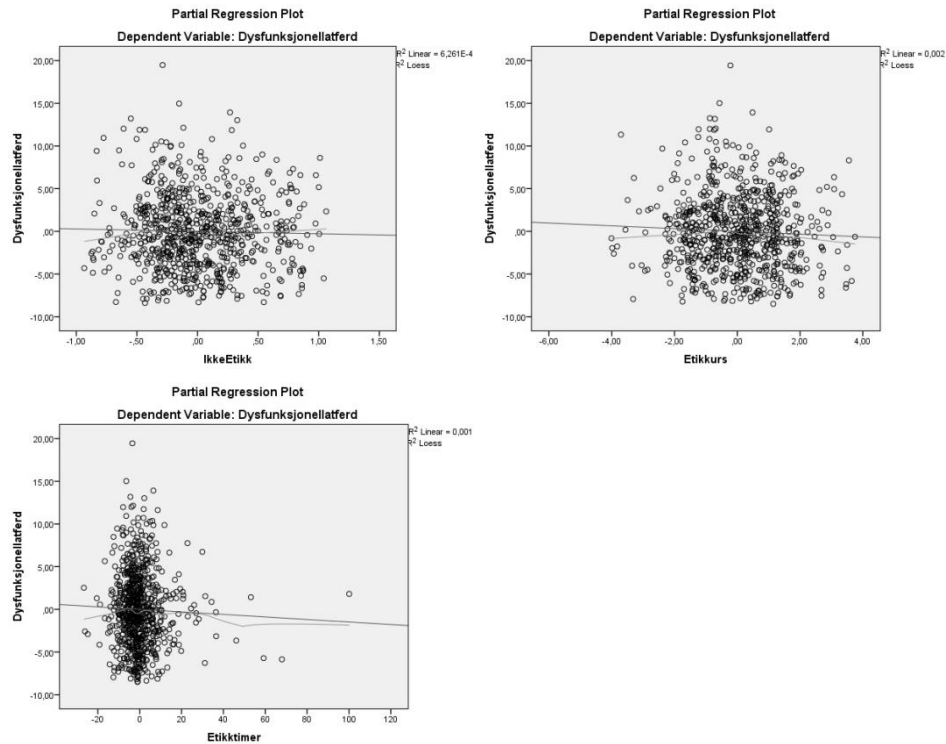




Videre har jeg også tatt frem Partial Regression Plots som en del av regresjonsanalysen.



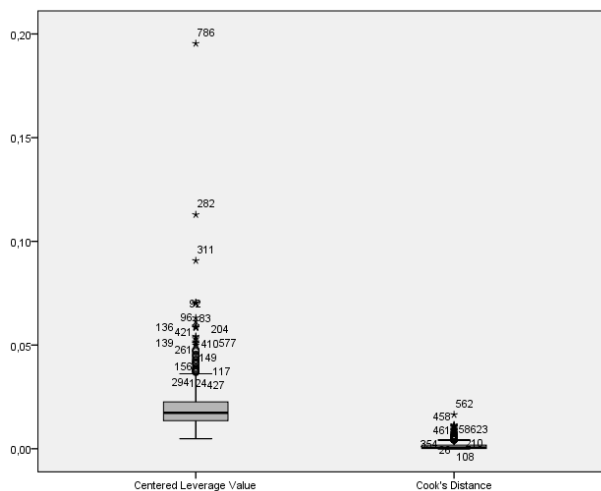




En samlet vurdering av diagrammene tilsier at det ikke er problemer med ikke-linearitet. Forutsetningen er således oppfylt.

6. Fravær av innflytelsesrike enheter

En enhet ble fjernet fra start siden denne hadde svært høye verdier for antallet etterutdanningstimer inne etikk, og derfor fikk denne stor betydning for mange av regresjonsanalysene. Siden denne enhet alene påvirket modellene i svært stor grad, valgte jeg å utelate enheten så jeg kunne se mer på generelle sammenhenger i analysene.



For å vurdere om forutsetningen nå er oppfylt har jeg tatt frem verdier for Leverage og Cook's D. Leverage måler potensiell innflytelse og ser på merkelige kombinasjoner av variabler, mens Cook's D er et mål på enhetens innflytelse på modellen som helhet (Eikemo og Clausen 2007). Verdiene for

disse to variabler har jeg fremstilt i boxplots for identifisere eventuelle uteliggere

som kan tenkes å være et problem for analysene. Eikemo og Clausen (2007) presenterer 0,5 som kritisk Leverage-verdi. Verdier over dette bør unngås. Videre vil verdier mellom 0,5 og 0,2 være "risikable" og således er verdier under 0,2 ønskelig. Her varierer Leverage-verdiene mellom 0,005 og 0,195 og ingen verdier er således "risikable" eller bør unngås. For å være på den sikre siden har jeg imidlertid valgt å gjennomføre regresjonsanalysene uten at de tre mest ekstreme uteliggerne 786, 282 og 311 inngår. Dette endrer ikke regresjonsanalysen vesentlig. Verken signifikante variabler eller signifikansnivå endres. Jeg velger derfor å inkludere disse tre uteliggerne i analysen da det anses at de tilfører informasjonsverdi. Forutsetningen anses å være oppfylt.

Vedlegg 4: Korrelasjonsmatriser

Samtlige respondenter

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Kjønn	1														
2 BigN	0,032	1													
3 Ansatte	-0,036	0,684***	1												
4 Erfaring	0,214***	-0,066*	-0,170***	1											
5 Selskapsposisjon	0,275***	-0,259***	-0,235***	0,467***	1										
6 Bransjespesialisering	0,013	0,235***	0,277***	-0,033	0,009	1									
7 KumPrivate	-0,062#	-0,380***	-0,354***	-0,007	0,045	-0,182***	1								
8 Børsfering	0,068*	0,395***	0,431***	-0,041	0,051	0,213***	-0,320***	1							
9 Autorisert_statsautorisert	0,126***	0,378***	0,360***	-0,034	0,132***	0,143***	-0,273***	0,390***	1						
10 Land	0,039	-0,257***	-0,257***	-0,013	0,102**	0,034	0,243***	-0,113**	0,466***	1					
11 Antallårutd	0,162***	0,168***	0,119**	-0,075*	0,181***	0,143***	-0,080*	0,272***	0,175***	0,189***	1				
12 Etterutdimer	0,115**	0,071*	0,087**	0,049	0,184***	0,147***	-0,063#	0,114**	0,146***	0,081*	0,189***	1			
13 Revisjon	-0,02	-0,172***	-0,159***	0,112**	0,138***	-0,019	0,076*	-0,117***	-0,135***	0,378***	0,071*	0,095**	1		
14 IkkeEtikk	0,035	0,018	-0,022	0,232***	0,026	-0,079*	0,002	-0,083*	0,031	-0,290***	-0,190***	-0,095**	-0,164***	1	
15 Etikkurs	-0,006	-0,105**	-0,098**	0,017	0,119**	0,028	0,046	-0,006	-0,116***	0,417***	0,134***	0,142***	0,455***	-0,498***	1
16 Etikktimer	0,078*	0,098**	0,080*	0,033	0,146***	0,179***	0,007	0,124***	-0,005	0,476***	0,185***	0,395***	0,189***	-0,169***	0,282***
17 Dysfunksjonellatferd	0,053	-0,080*	-0,090**	-0,018	-0,02	-0,080*	0,038	-0,102**	-0,043	0,032	-0,034	-0,041	-0,054	0,013	-0,067*
18 Kvalitetsreduserende	0,051	-0,094**	-0,078*	-0,036	-0,038	-0,084*	0,042	-0,093**	-0,069*	0,034	-0,053	-0,038	-0,077*	0,007	-0,069*
19 Feilbelastning	-0,031	-0,006	-0,001	-0,236***	-0,191***	-0,058#	0,011	-0,049	-0,034	0,015	0,027	-0,077*	-0,070*	-0,096**	-0,042
20 Forskyvning	0,042	-0,093**	-0,164***	0,091*	0,100***	-0,048	0,015	-0,105**	-0,023	0,058#	0,005	0,006	0,066*	0,025	0,023
21 Fritid	0,047	0,017	-0,017	0,091*	0,062#	-0,02	0,005	-0,011	0,048	-0,026	-0,031	-0,024	0,004	0,055#	-0,061#
22 Prematursignering	0,033	-0,011	-0,001	-0,066*	-0,074*	-0,051	0,016	-0,046	-0,059#	-0,062#	-0,067*	-0,032	-0,126***	0,01	-0,067*
23 Redusering	0,069*	-0,071*	-0,071*	-0,031	-0,063#	-0,05	0,013	-0,092**	-0,096**	-0,012	-0,054	-0,061#	-0,075*	0,01	-0,078*
24 Regnskapsprinsipp	0,003	-0,089*	-0,071*	-0,052	-0,019	-0,075*	0,052	-0,064#	-0,065*	0,078*	-0,006	-0,035	-0,045	-0,014	-0,007
25 Klientdokumentasjon	0,038	0,015	0,026	-0,011	-0,044	-0,038	-0,039	-0,006	0,053	-0,102**	-0,044	-0,008	-0,082*	0,062#	-0,133***
26 Klientforklaring	-0,006	-0,133***	-0,114***	-0,034	0,028	-0,094**	0,150***	-0,099**	-0,112**	0,204***	0,007	0,061#	0,049	-0,052	0,024
27 Tilvisommelementer	0,024	-0,084*	-0,066*	-0,052	-0,058#	-0,085*	0,013	-0,062#	-0,055#	0,019	-0,018	-0,083*	-0,033	-0,009	-0,049
28 Utvalgstest	0,079*	-0,132***	-0,145***	0,070*	0,038	-0,065*	0,024	-0,113**	-0,048	0,077*	-0,071*	-0,035	-0,052	-0,02	-0,015

	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16	1												
17	-0,049	1											
18	-0,055	0,922***	1										
19	-0,05	0,447***	0,352***	1									
20	-0,002	0,531***	0,283***	0,154***	1								
21	-0,001	0,517***	0,251***	0,125***	0,406***	1							
22	-0,095**	0,700***	0,755***	0,324**	0,197***	0,177***	1						
23	-0,075*	0,678***	0,729***	0,311***	0,208***	0,189***	0,583***	1					
24	0,001	0,622***	0,668***	0,261***	0,216***	0,164***	0,437***	0,434***	1				
25	-0,069*	0,654***	0,704***	0,202***	0,214***	0,222***	0,398***	0,392***	0,371***	1			
26	0,064#	0,668***	0,717***	0,226***	0,254***	0,181***	0,432***	0,418***	0,422***	0,467***	1		
27	-0,086*	0,666***	0,733***	0,298***	0,147***	0,164***	0,553***	0,481***	0,508***	0,383***	0,475***	1	
28	-0,014	0,635***	0,695***	0,224***	0,222***	0,170***	0,446***	0,410***	0,363***	0,412***	0,437***	0,430***	1

Signifikant på 0,1-nivå
 * Signifikant på 0,05-nivå
 ** Signifikant på 0,01-nivå
 *** Signifikant på 0,001-nivå

Norske respondenter

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Kjønn	1														
2 BigN	0,126***	1													
3 Ansatte	-0,009	0,594***	1												
4 Erfaring	0,279***	0,159***	-0,037	1											
5 Selskapsposisjon	0,410***	0,068	-0,04	0,483***	1										
6 Bransjespes	0,032	0,271***	0,248***	0,069	0,102*	1									
7 KunPrivate	-0,062	-0,369***	-0,315***	-0,053	-0,086#	-0,250***	1								
8 Børsferaring	0,191***	0,374***	0,308***	0,103*	0,249***	0,181***	-0,344***	1							
9 Statsautorisert	0,286***	0,409***	0,309***	0,179***	0,337***	0,201***	-0,227***	0,484***	1						
10 Antallårut	0,266***	0,312***	0,176***	0,055	0,289***	0,159***	-0,182***	0,417***	0,693***	1					
11 Etterutdimer	0,218***	0,269***	0,160**	0,123*	0,277***	0,152**	-0,090#	0,176***	0,309***	-0,257***	1				
12 Revisjon	0,015	0,025	0,046	0,093#	0,106*	-0,024	-0,028	0,011	0,02	0,043	0,053	1			
13 IkkeEtikk	0,092#	-0,081#	-0,155**	0,307***	0,088#	-0,086#	0,100*	-0,102*	-0,066	-0,149***	0,002	-0,036	1		
14 Etikkurs	-0,097*	0,021	0,039	0,07	0,105*	0,037	-0,071	0,066	0,029	0,067	0,004	0,266***	-0,242	1	
15 Etikktimer	0,181***	0,259***	0,123*	0,226***	0,336***	0,147**	-0,164**	0,220***	0,255***	0,143***	0,469***	0,039	0,105*	0,011	1
16 Dysfunksjonellatferd	0,012	-0,036	-0,062	0,000	-0,039	-0,024	0,045	-0,085#	-0,036	-0,036	-0,005	-0,038	0,013	-0,080#	0,023
17 Kvalitetsreduserende	-0,01	-0,092#	-0,082#	-0,019	-0,06	-0,061	0,077	-0,105*	-0,091#	-0,058	-0,045	-0,055	0,017	-0,094*	-0,009
18 Feilbelastning	-0,032	-0,114*	-0,057	-0,206***	-0,126**	-0,094*	0,101*	-0,118*	-0,086#	-0,011	-0,098*	-0,084#	-0,073	-0,106*	-0,117*
19 Forskyvning	0,066	0,053	-0,047	0,125**	0,065	0,033	-0,038	-0,011	0,05	0,002	0,066	0,046	0,02	-0,038	0,046
20 Fritid	0,058	0,104**	0,042	0,042	0,05	0,083#	-0,073	0,066	0,088#	0,002	0,082#	0,034	0,041	-0,045	0,100*
21 Prematursignering	-0,015	-0,044	-0,051	-0,131***	-0,088#	-0,055	0,076	-0,094*	-0,102*	-0,032	0,01	-0,076	-0,025	-0,067	-0,025
22 Redusering	0,027	-0,120*	-0,114*	-0,019	-0,057	-0,011	0,069	-0,082#	-0,127**	-0,063	-0,063	-0,074	0,041	-0,066	-0,025
23 Regnskapsprinsipp	-0,04	-0,090#	-0,077	-0,01	-0,044	-0,07	0,058	-0,07	-0,076	-0,037	-0,003	-0,084#	0,039	-0,041	-0,008
24 Klientdokumentasjon	0,02	0,012	0,026	0,058	-0,029	-0,014	-0,002	0,021	0,02	-0,011	-0,066	-0,028	0,012	-0,088#	0,023
25 Klientforklaring	-0,047	-0,088#	-0,099*	-0,05	-0,056	-0,079#	0,108*	-0,117*	-0,046	-0,022	0,053	0,014	-0,039	-0,097*	0,022
26 Tilvilommelementer	-0,044	-0,078	-0,07	-0,081#	-0,120*	-0,084#	0,075	-0,107*	-0,055	-0,023	-0,105*	-0,048	-0,013	-0,057	-0,049
27 Utvalgstest	0,042	-0,069	-0,084#	0,120*	0,048	-0,042	0,038	-0,110*	-0,063	-0,075	-0,059	-0,047	0,039	-0,088#	0,005

	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16	1											
17	0,915***	1										
18	0,466***	0,352***	1									
19	0,521***	0,252***	0,188***	1								
20	0,540***	0,261***	0,192***	0,433***	1							
21	0,697***	0,744***	0,324***	0,196***	0,208***	1						
22	0,646***	0,721***	0,258***	0,150***	0,176***	0,550***	1					
23	0,644***	0,694***	0,230***	0,218***	0,186***	0,455***	0,451***	1				
24	0,666***	0,714***	0,231***	0,181***	0,243***	0,390***	0,390***	0,426***	1			
25	0,667***	0,721***	0,262***	0,211***	0,174***	0,413***	0,407***	0,408***	0,506***	1		
26	0,679***	0,751***	0,305***	0,129***	0,165***	0,530***	0,475***	0,520***	0,437***	0,499***	1	
27	0,626***	0,687***	0,203***	0,187***	0,190***	0,451***	0,392***	0,356***	0,423***	0,459***	0,417***	1

Signifikant på 0,1-nivå
 * Signifikant på 0,05-nivå
 ** Signifikant på 0,01-nivå
 *** Signifikant på 0,001-nivå

Svenske respondenter

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Kjønn	1														
2 BigN	-0,024	1													
3 Ansatte	-0,058	0,689***	1												
4 Erfaring	0,163***	-0,250***	-0,285***	1											
5 Selskapsposisjon	0,126**	-0,560***	-0,387***	0,449***	1										
6 Bransjespes	-0,008	0,236***	0,346***	-0,122**	-0,098*	1									
7 KunPrivate	-0,084#	-0,313***	-0,285***	0,039	0,129***	-0,143**	1								
8 Børsferaring	-0,026	0,387***	0,490***	-0,160***	-0,114*	0,254***	-0,270***	1							
9 Auktoriserad	-0,029	0,233***	0,280***	-0,313***	-0,105*	0,109*	-0,204***	0,258***	1						
10 Antallårutd	0,003	0,119*	0,158***	-0,323***	-0,092#	0,138**	-0,045	0,166***	0,273***	1					
11 Etterutdimer	0,03	-0,03	0,077#	-0,002	0,069	0,141**	-0,092*	0,078#	0,055	0,109*	1				
12 Revisjon	-0,056	-0,149**	-0,120**	0,143**	0,110*	-0,035	-0,025	-0,134**	-0,059	-0,051	0,080#	1			
13 IkkeEtikk	0,014	-0,047	-0,067	0,188***	0,028	-0,062	0,06	-0,137**	-0,073	-0,174***	-0,120**	-0,080#	1		
14 Etikkturs	0,032	-0,011	-0,011	-0,007	0,084#	0,000	-0,051	0,032	0,018	0,058	0,195***	0,380***	-0,591***	1	
15 Etikktimer	0,005	0,294***	0,321***	-0,097*	-0,119*	0,217***	-0,128**	0,207***	0,140**	0,086#	0,327***	0,004	-0,146**	0,155	1
16 Dysfunksjonellatferd	0,086#	-0,108*	-0,112*	-0,029	-0,005	-0,138**	0,022	-0,114*	-0,037	-0,04	-0,079#	-0,080#	0,033	-0,084#	-0,135**
17 Kvalitetsreducerende	0,099*	-0,086#	-0,078#	-0,048	-0,017	-0,108*	-0,001	-0,079#	-0,031	-0,063	-0,044	-0,111*	0,019	-0,078*	-0,116*
18 Feilbelastning	-0,03	0,093*	0,057	-0,259***	-0,263***	-0,024	-0,075#	0,012	0,039	0,102*	-0,07	-0,068	-0,114*	0,013	-0,032
19 Forskyvning	0,017	-0,201***	-0,241***	0,065	0,126**	-0,135**	0,037	-0,181***	-0,077#	0,017	-0,051	0,061	0,066	-0,036	-0,106*
20 Fritid	0,04	-0,067	-0,069	0,128***	0,076	-0,117*	0,085#	-0,081#	-0,015	-0,057	-0,099*	0,04	0,058	-0,054	-0,054
21 Prematursignering	0,078#	-0,014	0,000	-0,015	-0,045	-0,044	-0,006	-0,019	-0,063	-0,081#	-0,062	-0,120**	0,006	-0,017	-0,091#
22 Redusering	0,105*	-0,04	-0,051	-0,042	-0,054	-0,087#	-0,03	-0,105*	-0,081#	-0,032	-0,066	-0,071	-0,021	-0,066	-0,086#
23 Regnskapsprinsipp	0,036	-0,057	-0,043	-0,091*	-0,012	-0,087#	0,013	-0,043	0,001	0,021	-0,072	-0,07	-0,016	-0,023	-0,074
24 Klientdokumentasjon	0,063	-0,027	-0,029	-0,064	-0,035	-0,051	-0,027	-0,044	0,033	-0,04	0,042	-0,054	0,052	-0,109*	-0,024
25 Klientforklaring	0,009	-0,084#	-0,041	-0,016	0,067	-0,125**	0,107*	-0,045	-0,057	-0,045	0,047	-0,043	0,042	-0,041	-0,087#
26 Tvilsoommelementer	0,083#	-0,086#	-0,068	-0,026	0,007	-0,087#	-0,051	-0,02	-0,05	-0,018	-0,075	-0,026	0,004	-0,053	-0,416**
27 Utvalgstest	0,104*	-0,157**	-0,185***	0,032	0,014	-0,092*	-0,023	-0,104*	0,019	-0,114*	-0,035	-0,100*	-0,028	-0,023	-0,093*

	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16	1											
17	0,927***	1										
18	0,430***	0,354***	1									
19	0,540***	0,310***	0,121**	1								
20	0,499***	0,244***	0,066	0,386***	1							
21	0,711***	0,774***	0,329***	0,206***	0,151***	1						
22	0,708***	0,738***	0,358***	0,263***	0,198***	0,613***	1					
23	0,599***	0,644***	0,290***	0,205***	0,148***	0,435***	0,423***	1				
24	0,656***	0,709***	0,177***	0,257***	0,201***	0,392***	0,393***	0,341***	1			
25	0,682***	0,726***	0,197***	0,278***	0,201***	0,489***	0,445***	0,426***	0,496***	1		
26	0,656***	0,717***	0,290***	162***	0,164***	0,578***	0,488***	0,497***	0,339***	0,466***	1	
27	0,642***	0,699***	0,239***	0,248***	0,157***	0,453***	0,431***	0,361***	0,422***	0,402***	0,443***	1

Signifikant på 0,1-nivå
 * Signifikant på 0,05-nivå
 ** Signifikant på 0,01-nivå
 *** Signifikant på 0,001-nivå

Vedlegg 5: Regresjonsanalyser hypotese 5

Samtlige respondenter	Redusering av arbeidsmengden		Svenske respondenter	Redusering av arbeidsmengden	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. koeffisient	Sig
Modell 1.7			Modell 3.7		
(Konstant)	2,104	0,000	(Konstant)	2,367	0,000
Mann	0,150	0,010	Mann	0,123	0,122
BigN	-0,067	0,276	Ansatte	0,000	0,440
Ansatte	0,000	0,218	Erfaring	-0,004	0,274
Erfaring	-0,003	0,315	Selskapsposisjon	-0,025	0,500
Selskapsposisjon	-0,029	0,178	KunPrivate	-0,049	0,540
Bransjespes	0,035	0,686	Børserfaring	-0,167	0,034
KunPrivate	-0,006	0,910	Auktoriserad	-0,232	0,150
Børserfaring	-0,112	0,055	Antallårutd	-0,010	0,868
Norge	-0,023	0,727	Etterutdtimer	0,001	0,259
Antallårutd	-0,010	0,756	Revisjon	-0,006	0,774
Etterutdtimer	0,000	0,346	IkkeEtikk	-0,086	0,351
Revisjon	-0,011	0,581	Etikkurs	-0,030	0,273
IkkeEtikk	-0,042	0,504	Etikktimer	-0,008	0,015
Etikkurs	-0,021	0,248			
Etikktimer	-0,005	0,036			

Samtlige respondenter	Utført fakturerbart arbeid på egen fritid		Norske respondenter	Overfladisk gj.gang klientdokumentasjon	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. koeffisient	Sig
Modell 1.5			Modell 2.9		
(Konstant)	2,467	0,000	(Konstant)	2,169	0,000
Etikkurs	-0,035	0,047	Etterutdtimer	-0,001	0,064
			Etikkurs	-0,049	0,049
			Etikktimer	0,008	0,074

Norske respondenter	Utført fakturerbart arbeid på egen fritid		Norske respondenter	Godkjent svak klientforklaring	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. koeffisient	Sig
Modell 2.5			Modell 2.10		
(Konstant)	2,692	0,000	(Konstant)	1,828	0,000
Mann	0,091	0,410	BigN	-0,079	0,305
BigN	0,087	0,451	Bransjespes	-0,108	0,272
Bransjespes	0,217	0,147	KunPrivate	0,084	0,245
Børserfaring	0,073	0,526	Børserfaring	-0,140	0,055
Antallårutd	-0,056	0,294	Etterutdtimer	0,001	0,146
Etterutdtimer	0,000	0,611	Revisjon	0,038	0,507
Revisjon	-0,079	0,363	IkkeEtikk	-0,155	0,042
Etikkurs	-0,045	0,180	Etikkurs	-0,045	0,057
Etikktimer	0,013	0,037	Etikktimer	0,002	0,596

Svenske respondenter	Unnlatt å undersøke tvilsomme elementer		Svenske respondenter	Overfladisk gj.gang klientdokumentasjon	
	Ustand. koeffisient	Sig		Ustand. koeffisient	Sig
Modell 3.11			Modell 3.9		
(Konstant)	1,498	0,000	(Konstant)	2,221	0,000
Mann	0,093	0,217	Mann	0,123	0,140
Ansatte	0,000	0,071	Ansatte	0,000	0,181
Erfaring	-0,007	0,047	Erfaring	-0,007	0,061
Selskapsposisjon	0,055	0,113	KunPrivate	-0,062	0,450
Bransjespes	-0,098	0,438	Børserfaring	-0,052	0,540
KunPrivate	-0,109	0,146	Etterutdtimer	0,001	0,047
Børserfaring	0,056	0,445	Revisjon	0,000	0,992
Antallårutd	-0,019	0,733	IkkeEtikk	0,014	0,882
Etterutdtimer	0,000	0,812	Etikkurs	-0,059	0,036
Revisjon	0,020	0,322			
IkkeEtikk	-0,128	0,138			
Etikkurs	-0,047	0,071			
Etikktimer	-0,007	0,026			

Vedlegg 6: Innlevert skisse til masteroppgaven

Hanne Sara Kvikne
ID-nummer: 0942565

Innleveringsoppgave:
skisse til masteroppgave ved
Handelshøyskolen BI

Hvordan påvirker revisors
utdanning revisjonskvalitet?

Eksamenskode og navn:

GRA 62763 Skisse til masteroppgave

Innleveringsdato:

22.11.2013

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

<u>INNHALDSFORTEGNELSE</u>	FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.
<u>INNLEDNING</u>	130
<u>BAKGRUNN FOR VALG AV TEMA</u>	130
<u>KORT OM REVISJONSKVALITET</u>	130
<u>ULIKE KRAV TIL TEORETISK UTDANNING</u>	131
<u>INDIKASJONER PÅ FORSKJELLER I REVISJONSKVALITET</u>	131
<u>OPERASJONELL PROBLEMSTILLING</u>	131
<u>METODE OG GJENNOMFØRING</u>	132
<u>VITENSKAPELIG UTGANGSPUNKT OG FORSKNINGSDESIGN</u>	132
<u>ANGREPSVINKEL OG PRAKTISK GJENNOMFØRING</u>	132
<u>DISPOSISJON</u>	133
<u>REFERANSELISTE</u>	135
<u>ANNEN RELEVANT LITTERATUR</u>	136

Innledning

Bakgrunn for valg av tema

Revisjonskvalitet er stadig tema for debatt, og særlig etter finanskrisen er det blitt stilt spørsmål til hvilken kvalitet revisjonen egentlig holder (Humphrey et al. 2011). Revisjon av god kvalitet er en fundamental forutsetning for at finansmarkedets aktører skal ha tillit til informasjon selskapene presenterer. Revisjonskvalitet spiller således en viktig rolle for å sikre effektiv fordeling av økonomiske ressurser (Kilgore, Raddich og Harrison 2011).

Revisjonskvalitet er et komplekst emne og påvirkes av mange ulike aspekter (IFAC 2011). IFAC (2011) anser at en del av den input som påvirker revisjonskvaliteten er revisors egenskaper og kompetanse. Også Francis (2011) hevder at revisjonen holder en høyere kvalitet dersom revisor er kompetent. Kompetanse vil blant annet bero på hvilken utdanning og opplæring revisor har. IFAC (2011) uttaler at det er revisors kunnskap og erfaring som kan gjøre den reelle forskjellen i revisjonskvalitet.

Jeg har tatt deler av min utdannelse i Sverige og deler i Norge og er i den anledning blitt oppmerksom på at det stilles ulike krav til teoretisk og praktisk erfaring hos revisor i de to landene. I min masteroppgave ønsker jeg derfor å benytte disse forskjellene til å undersøke hvorvidt utdanning og teoretisk erfaring påvirker revisjonskvaliteten.

Kort om revisjonskvalitet

Til tross for at revisjonskvalitet stadig er i søkelyset vet man fremdeles lite om hvordan høy revisjonskvalitet egentlig leveres (Humphrey et al. 2011). Videre finnes det ingen allmenn akseptert definisjon av hva revisjonskvalitet er (Kilgore, Radich og Harrison 2011). DeAngelo's (1981, 186) betraktninger kan imidlertid gi et utgangspunkt for forståelsen av revisjonskvalitet gjennom følgende definisjon "den felles sannsynlighet markedet anser at foreligger for at revisor både vil (a) oppdage feilinformasjon i klientens regnskap, og (b) rapportere om denne". Revisjonskvaliteten avhenger således både av revisors kompetanse, hvilke revisjonshandlinger som gjøres, omfanget av revisors tester, samt revisors uavhengighet. Francis (2004) anser at revisjonskvalitet som teoretisk begrep vil strekke seg fra lav til høy, og at revisjonsfeil vil oppstå i den nedre delen av denne

teoretiske skala. Det er med andre ord ingen tvil om at man ønsker revisjon av høy kvalitet.

IFAC (2011) angir tre ulike aspekter som påvirker revisjonskvalitet; input, output og sammenhengende faktorer. Input er eksempelvis revisjonsstandarder og revisors erfaring, kompetanse og vurderinger. Revisjonsberetningen vil på den andre siden være en output, mens de sammenhengende faktorene er styringsfaktorer som lover og andre rammeverk som revisor må forholde seg til i sitt arbeid. Alle faktorer vil sammen påvirke revisjonskvaliteten, og det er således ikke slik at én av dem alene er en tilstrekkelig faktor.

Ulike krav til teoretisk utdanning

I Sverige er kravet for å bli autorisert revisor at man har åtte år med teoretisk og praktisk utdanning. Tre år skal være fra høyskole/universitet, tre år skal være praktisk erfaring, mens de to øvrige årene kan fordeles som man ønsker mellom teori og praksis (förordning (1995:665) om revisorer § 4). I Norge skiller man mellom registrert og statsautorisert revisor der det kreves tre års utdanning for å bli registrert, og fem års utdanning for å bli statsautorisert. I begge tilfeller er det krav om tre års praktisk erfaring (revisorloven § 3-2). Videre er det ulike krav i de to landene til etterutdanning, og også dette er en faktor jeg vil ta hensyn til.

Indikasjoner på forskjeller i revisjonskvalitet

Sormunen et al. (2013) presenterer signifikante forskjeller når det gjelder revisors rapportering om fortsatt drift i forkant av konkurs innen de nordiske landene. Resultatet viser at det er mer trolig at revisor tar forbehold i forkant av konkurs i Norge enn i Sverige. Det innebærer at det eksisterer forskjeller i revisors rapporteringsatferd innen de to landene, noe som kan indikere forskjeller i revisjonskvalitet. Sormunen et al. (2013) anser at ulike krav til omfang og innretning på revisors utdanning kanskje kan ha innvirkning på den avvikende rapporteringsatferden.

Operasjonell problemstilling

Med bakgrunn i ovenstående diskusjon er min problemstilling som følger:

Påvirker revisors utdanning og teoretiske erfaring revisjonskvaliteten?

Metode og gjennomføring

Vitenskapelig utgangspunkt og forskningsdesign

Det vitenskapelige utgangspunktet for denne studien vil være positivismen da et slikt syn muliggjør en søkning etter regelbundenheter og sammenhenger (Saunders, Lewis og Thornhill 2012, 134). Saunders, Lewis og Thornhill (2012) forklarer at med et positivistisk syn kan man ta utgangspunkt i eksisterende teori og tidligere forskning, og deretter formulere hypoteser som man tester. Videre vil studien være deduktiv da jeg starter med teori, designer en forskningsstrategi for å teste hypoteser basert på teorien, og samler inn data for å undersøke sammenhenger (Saunders, Lewis og Thornhill 2012, 144). Forskningsdesignet vil være kausalt ettersom jeg ønsker å beskrive en mulig årsakssammenheng mellom den avhengige variabelen revisjonskvalitet og forklaringsvariabelen utdanning (Gharuri og Grønhaug 2010, 57).

Angrepsvinkel og praktisk gjennomføring

Kilgore, Radich og Harrison (2011) angir to ulike angrepsvinkler for hvordan revisjonskvalitet måles i empiriske studier; en direkte respektive en indirekte tilnærming. Indirekte tilnærming kan blant annet skje gjennom et atferdsmessig perspektiv der man ser på egenskaper og atferd hos revisor som anses være knyttet til revisjonskvalitet. Otley og Pierce (1996) argumenterer for å bruke en slik tilnærming siden revisjonskvalitet i hovedsak bestemmes av hvorvidt revisjonsprosessen er forsvarlig. Det er en slik indirekte tilnærming jeg ønsker å benytte for å vurdere om revisjonskvalitet påvirkes av revisors utdanning.

Tidligere empirisk forskning indikerer at revisor i noen tilfeller løser interessekonflikten kvalitet versus kostnad gjennom dysfunksjonell atferd (Otley og Pierce 1996; Kelley og Margheim 1990). Dysfunksjonell atferd består blant annet av atferd som truer kvaliteten (Quality-threatening behaviour, QTR). Slik atferd kan for eksempel være å signere et revisjonssteg uten å ha fullført arbeidet, eller å akseptere svake forklaringer fra klienten (Kelly og Margheim 1990).

Jeg vil således benytte et veletablert system for å måle dysfunksjonell atferd hos revisor, og sammenstille dette med revisors teoretiske utdanning. Derigjennom ønsker jeg å vurdere hvorvidt ulike utdanningskrav fører til ulik revisjonskvalitet. For å undersøke problemstillingen vil jeg benytte en kvantitativ metode, nærmere

bestemt et spørreskjema som sendes via epost til norske og svenske revisorer. Spørreskjemaet vil blant annet inneholde spørsmål som tidligere er benyttet for å undersøke dysfunksjonell atferd hos revisor.

Disposisjon

Jeg ser for meg følgende disposisjon:

Sammendrag

Innholdsfortegnelse

Liste over tabeller og figurer

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

1.2 Kort om revisjonskvalitet

1.3 Hovedlinjer for kravene til utdanning i Norge og Sverige

1.4 Andre studier

2. Forskningsspørsmål

2.1 Problemdiskusjon

2.2 Problemstilling

2.3 Avgrensning og presisering

3. Vitenskapelig metode

3.1 Vitenskapelig utgangspunkt

3.2 Forskningsdesign

3.3 Teoretisk rammeverk

3.4 Hypoteseprøving

4. Teoretisk rammeverk/litteratur-review

4.1 Revisjonskvalitet

4.2 Dysfunksjonell atferd

4.3 Krav til utdanning

4.3.1 Norge

4.3.2 Sverige

4.4 Krav til videreutdanning

4.3.1 Norge

4.3.2 Sverige

4.5 Formulering av hypoteser

5. Empirisk metode

5.1 Litteratursøking

- 5.2 Metode for datainnsamling
- 5.3 Populasjon og utvalg
- 5.4 Utforming av spørreskjema
- 5.5 Pilotstudie
- 5.6 Analyse av bortfall
- 5.7 Statistisk bearbeidelse
- 5.8 Reliabilitet og validitet
- 6. Empirisk analyse
 - 6.1 Deskriptiv statistikk
 - 6.2 Hypoteseprøving
- 7. Avslutning og konklusjon
- Referanseliste
- Vedlegg

Referanseliste

- DeAngelo, Linda E. 1981. "Auditor Size and Audit Quality." *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- Francis, Jere R. 2004. "What do we know about audit quality?" *The British Accounting Review* 36: 345-368.
- Francis, Jere R. 2011. "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125-152.
- Ghauri, Pervez & Grønhaug, Kjell. 2010. *Research Methods in Business Studies*. 4th ed. Harlow: Financial Times Prentice-Hall
- Humphrey, Christopher, Kausar, Asad, Loft, Anne & Woods, Margaret. 2011. "Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper." *European Accounting Review* 20 (3): 431-457.
- IFAC. 2011. "Audit Quality – An IAASB Perspective". Hentet 1.november 2013. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>.
- Kelley, Tim & Margheim, Loren. 1990. "The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior." *Auditing: A Journal of Practice* 9 (2): 21-42.
- Kilgore, Alan, Radich Renee & Harrison, Graeme. 2011. "The Relative Importance of Audit Quality Attributes." *Australian Accounting Review* 21 (3): 253-265-
- Otley, Davit T. & Pierce, Bernard J. 1996. "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (2): 65-84.
- Saunders, Mark N.K., Lewis, Philip & Thornhill, Adrian. 2012. *Research Methods For Business Students*. 6th ed. Harlow: Pearson.
- Sormunen, Nina, Jeppesen, Kim K., Sundgren, Stefan & Svanström, Tobias. 2013. "Harmonisation of Audit Practice: Empirical Evidence from Going-Concern Reporting in the Nordic Countries". *International Journal of Auditing* 17: 308-326.

Annen relevant litteratur

- Beck, Paul J. & Wu, Martin G.H. 2006. "Learning by Doing and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 1-30.
- Gul, Ferdinand A. 1991. "Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations". *ABACUS* 27 (2): 162-172.
- Humphrey, Christopher. 2008. "Auditing research: a review across the disciplinary divide". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (2): 170-203.
- Kaplan, Steven E., O'Donnell, Edward F. & Arel, Barbara M. 2008. "The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (1): 67-83.
- Kelley, Timothy, Margheim, Lorgen Pattison, Diane. 2011. "Survey On The Differential Effects Of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure On Auditor Behavior". *The Journal of Applied Business Research* 15 (4): 117-128.
- Lennox, Clive. 1999. "Are large auditors more accurate than small auditors?". *Accounting and Business Research* 29 (3): 217-227.
- Pierce, B. & Sweeney, B. 2004. "Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation". *European Accounting Review* 13 (3): 414-441.
- Warming-Rasmussen, Bent & Jensen, Lars. 1998. "Quality dimensions in external audit services – an external user perspective". *The European Accounting Review* 7 (1): 65-82.
- Wooten, Thomas C. 2003. "Research About Audit Quality". *The CPA Journal* January: 48-51.