

Examensarbete

Civilekonomprogrammet 240 hp



Byrårotationens påverkan på förhandlingen och relationen

En kvalitativ studie om hur byrårotationen påverkar revisorns agerande

Revisor och bank 30 hp

2019-06-02

David Amoi och Sofie Ekery

Förord

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till våra kunniga och erfarna respondenter som valde att ställa upp, detta hade inte varit möjligt utan er. Sedan vill vi lyfta fram och tacka vår handledare, professor i företagsekonomi Jeaneth Johansson som väglett oss genom processen och gett oss värdefull feedback för att kunna slutföra vår uppsats. Slutligen vill vi tacka varandra för att vi tillsammans tagit oss igenom de olika utmaningarna i arbetsprocessen som till slut lett fram till en uppsats vi känner en stolthet i att presentera.

Halmstad 2019-05-20

David Amoi

Sofie Ekery

Sammanfattning

Sedan 2000-talet har det skett ett antal redovisningsskandaler vilket fortsätter ske runt om i världen, även Sverige har drabbats i en mindre utsträckning. Det har medfört att revisorns oberoende och revisionskvaliteten stundtals ifrågasatts. Genom åren har det därför debatterats om att förbättra revisionskvaliteten genom att öka revisorns oberoende för att ge ett bättre skydd för intressenterna. Som en följd av detta utvecklade EU kommissionen revisionspaketet 2014 som är ett förslag för bolag. Detta för att öka oberoendet samt revisionskvaliteten och för att återställa förtroendet för revisionen. Sverige accepterade direktivet 2016 och revisionspaketet trädde då ikraft. Revisionspaketet har olika krav bland annat att bolag av allmänt intresse bara får ha en revisionsbyrå i tio år med en möjlighet till ytterligare tio år om vissa krav uppfylls. Detta har bidragit till följande uppsats som har till syfte att skapa förståelse om hur revisorerna kommer agera när det tionde året inträffar och när revisorerna är medvetna om att klienten kommer lämna byrån. Uppsatsen har till syfte att beskriva och analysera hur förhandlingar sker samt skapa förståelse kring hur relationen utvecklas och bibehålls genom utbytesteorin. Därför har uppsatsen som avsikt att besvara forskningsfrågan: *Hur kan det obligatoriska byrårotationskravet påverka förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten?*

För att besvara forskningsfrågan och uppfylla uppsatsens syfte är studien baserad på en kvalitativ forskningsmetod. Den insamling av data som gjorts består av 12 intervjuer, som både varit besöksintervjuer och telefonintervjuer med revisorer som arbetar med bolag av allmänt intresse samt den sekundärdata som finns tillgänglig från tidigare studier. Studien visar att bolag av allmänt intresse inte kommer påverkas av den obligatoriska byrårotationen när det gäller förhandlingen mellan revisorn och klienten. Vidare visar studien att den obligatoriska byrårotationen inte heller kommer ha någon påverkan på relationen.

Nyckelord: Byrårotationen, Revisionspaketet, förhandlingen mellan revisorn och klienten, relationen mellan revisorn och klienten

Abstract

Since the 21st century there has been a number of accounting scandals which continue to occur around the world, it has also occurred in Sweden, although to a lesser extent. Which has meant that the audit quality and the auditor's independence have occasionally been questioned. It has therefore been debated over the years to improve the audit quality by increasing the auditor's independence to provide better protection for stakeholders. As a result, the EU's audit package 2014 was developed as a proposal for companies. This will increase the self-determination and audit quality to restore confidence in the audit. The audit package came into force in 2016 when Sweden accepted this directive. The audit package has different requirements, among other things, that companies of general interest may only have one audit firm in the next ten years with the possibility of adding another ten years if certain requirements are met. This has contributed to the following essay, which partly aims to create an understanding of how the auditors will act when the tenth year comes and when the auditors will be aware that the clients are leaving the agency. In order to do so, the paper has the purpose of describing and analyzing how negotiations are taking place. Furthermore, the aim is to create an understanding of how the relationship develops and maintains through exchange theory. Therefore, the paper intends to answer the research question: *How can the mandatory firm rotation requirement affect the negotiation and the relationship between the auditor and the client?*

In order to answer the research question and fulfill the purpose of the thesis, the study is based on a qualitative research method. The collection of data that has been done consists of 12 interviews, which have been done both through interviews in person and interviews over the phone, with auditors who work with companies of general interest and the secondary data that is available from previous studies. The study shows that companies of general interest covered by the mandatory bureaucracy will most likely not have any impact on the negotiations between auditors and clients.

Keywords: Mandatory firm rotation, The audit package, the negotiation between the auditor and the client, the relationship between the auditor and the client

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	1
1.1 Introduktion.....	1
1.2 Frågeställning	2
1.3 Syfte	3
1.4 Disposition	3
2 Tidigare litteraturstudier.....	4
2.1 Revisionspaketet.....	4
2.2 Byrårotationen.....	5
2.2.1 Revisionskvalité	5
2.2.2 Oberoende	6
2.3 Relationen mellan revisorn och klienten.....	6
2.3.1 Proaktiv och reaktiv relation	7
3 Teoretisk referensram.....	8
3.1 Studiens teorimodell.....	8
3.2 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	9
3.3 Förhandlingsstrategier.....	9
3.3.1 Medgivandestrategi	10
3.3.2 Stridsstrategi.....	10
3.3.3 Kompromissande strategi.....	11
3.3.4 Övertalningsstrategi	11
3.4 Utbytesteorin	12
4 Metod	13
4.1 Övergripande forskningsansats	13
4.2 Förklaringsmodell	13
4.3 Litteraturgenomgång	14
4.4 Insamling av empirisk data	14
4.4.1 Respondenturval.....	15
4.4.2 Operationalisering	16
4.4.3 Analysmetod.....	17
4.5 Studiens trovärdighet.....	18
4.5.1 Validitet.....	18
4.5.2 Reliabilitet	19
4.6 Etiska överväganden	19
5 Empiri.....	20
5.1 A.A – EY.....	20
5.1.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	20

5.1.2 Relationen mellan revisorn och klienten	21
5.1.3 Byrårotationen	21
5.2 B.B – PwC	22
5.2.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	23
5.2.2 Relationen mellan revisor och klienten	24
5.2.3 Byrårotationen	24
5.3 C.C – En av Big-4	25
5.3.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten	25
5.3.2 Relationen mellan revisorn och klienten	25
5.3.3 Byrårotationen	26
5.4 D.D – Deloitte	26
5.4.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	26
5.4.2 Relationen mellan revisorn och klienten	27
5.4.3 Byrårotationen	27
5.5 E.E – Deloitte	28
5.5.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	28
5.5.2 Relationen mellan revisorn och klienten	29
5.5.3 Byrårotationen	29
5.6 F.F – KPMG	30
5.6.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten	30
5.6.2 Relationen mellan revisorn och klienten	30
5.6.3 Byrårotationen	31
5.7 G.G – En av Big-4	31
5.7.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	31
5.7.2 Relationen mellan revisorn och klienten	32
5.7.3 Byrårotationen	33
5.8 H.H – En av Big-4	33
5.8.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	33
5.8.2 Relationen mellan revisorn och klienten	34
5.8.3 Byrårotationen	34
5.9 I.I – PwC	35
5.9.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	35
5.9.2 Relationen mellan revisorn och klienten	36
5.9.3 Byrårotationen	37
5.10 J.J – En av Big-4	37
5.10.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	37
5.10.2 Relationen mellan revisorn och klienten	38

5.10.3 Byrårotationen.....	39
5.11 K.K – Deloitte	39
5.11.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	39
5.11.2 Relationen mellan revisorn och klienten	40
5.11.3 Byrårotationen.....	40
5.12 L.L – En av Big-4.....	41
5.12.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten	41
5.12.2 Relationen mellan revisorn och klienten	41
5.12.3 Byrårotationen.....	42
6 Analys.....	43
6.1 Analysmodell	43
6.2 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	44
6.2.1 Medgivandestrategi	46
6.2.2 Stridsstrategi.....	47
6.2.3 Kompromissande strategi.....	47
6.2.4 Övertalningsstrategi	48
6.3 Relationen mellan revisorn och klienten.....	49
6.4 Byrårotationen.....	51
7 Slutsatser	55
7.1 Byrårotationens påverkan på förhandlingen	55
7.2 Byrårotationens påverkan på relationen	56
7.3 Studiens bidrag.....	57
7.4 Förslag till fortsatt forskning.....	58
Referenslista	59
Bilaga 1 – Intervjuguide.....	64
Bilaga 2 – Empiritabell	66

Figurförteckning

Figur 1: Uppsatsens disposition	3
Figur 2: Studiens teorimodell.....	8
Figur 3: Tematisk analys	17
Figur 4: Analysmodell.....	43

Tabellförteckning

Tabell 1: Respondenturval.....	16
---------------------------------------	----

1 Inledning

I detta inledande kapitel kommer en introduktion till ämnet presentera vikten av förhandlingen mellan revisorn och klienten samt vikten av att bibehålla en långvarig relation. Det görs för att problematisera vad byrårotationen kan innebära för förhandlingen, relationen och revisionskvalitén. Detta mynnar sedan ut i vald frågeställning. Vidare kommer studiens syfte att presenteras för att slutligen visa studiens uppbyggnad i form av en disposition.

1.1 Introduktion

Mellan 2014 och 2018 valde 56 % av företagen i Sverige att byta sin revisor (Balans, 2019). Vid interaktioner mellan revisorn och klienten uppstår ständigt förhandlingar (Brown-Liburd & Wright, 2011). En förhandling uppstår mellan två eller flera parter som påverkas ekonomiskt på grund av olika preferenser (Gibbins, Salterio & Webb 2001). Förhandlingarna handlar om att förbättra, förmedla och påverka de finansiella rapporterna som företagen producerar (Wang & Tuttle, 2009). En revisor är tvungen att involvera sig i förhandlingarna eftersom revisorn har en viktig förhandlande roll i vad som ska inkluderas och ändras i rapporterna (Carrington, 2014). Vidare menar Gibbins et al. (2001) att förhandlingen är en normal del av revisionen där revisorn ser förhandlingar som en del av servicen till klienten för att skapa lämpliga finansiella rapporter. Ett uttalande från Michael Buxbaum (Wang & Tuttle, 2009, s. 222) visar vikten av förhandlingen inom revisionsyrket:

“All of the technical aspects [of auditing] are important but they can’t substitute for the primary skill, which is the art of negotiation.”

– Michael Buxbaum

Förhandlingarna mellan revisorn och klienten kan leda till oenigheter då parterna kan ha olika åsikter gällande redovisningens mål (Bame-Aldred & Kida, 2007). När revisorn och klienten har olika åsikter gällande olika redovisningsproblem, måste de lösa problemen (Brown-Liburd & Wright, 2011). Därför använder revisorn ofta olika strategier vid förhandlingar, dessa måste vara genomtänkta för att övertyga företagsledningen om att revisorns syn är den rätta (Gibbins, McCracken & Salterio, 2010). Revisorn måste bestämma hur revisorn ska närma sig förhandlingen, vilken information som ska förmedlas samt hur starkt revisorn ska uttrycka sig. Revisorn behöver inte använda samma strategi på alla klienter, utan kan anpassa sin strategi till varje klient (MacTavish, 2018). Enligt Gibbins et al. (2010) har de lyckats identifiera fyra typer av strategier som en revisor kan använda vid förhandlingar. Revisorn kan bland annat skapa en mindre fördel till sig själv för att skapa mer nytta för klienten eller utgå från sin egen åsikt och därmed strunta i klientens åsikt, här kan både revisorn och klienten ta till hot för att få sin vilja igenom (Wang & Tuttle, 2009). Vidare kan revisorn använda en strategi där båda parterna känner sig nöjda med resultatet eller använda en strategi för att övertala klienten om att revisorns syn är den rätta (Perreault & Kida, 2011). Strategierna går under benämningarna medgivandestrategi, stridsstrategi, kompromissande strategi och övertalningsstrategi. Beroende på vilken strategi revisorn använder kan det påverka de framtida förhandlingarna samt revisionskvalitén (Perreault & Kida, 2011). Vidare är det viktigt att revisorn använder en effektiv strategi eftersom det kan påverka den framtida relationen till klienten och i värsta fall skada relationen (MacTavish, 2018).

Revisorn behöver skapa goda relationer med sina klienter för att inte riskera att mista klienterna (Ettredge, Guo, Fuerherm, & Li, 2017). Det är viktigt för revisorn att fortsätta sina relationer (Dopuch, King & Swarts, 2001), eftersom revisorn då bygger upp långvariga relationer med klienterna och skapar specifika kunskaper om företagen (Cameran, Prencipe, & Trombetta, 2016). Däremot finns kritiker som påstår att det finns samband mellan revisorns långa uppdrag

med klienten och revisionskvalitén samt oberoendet (Carey & Simnett, 2006). Långa relationer kan medföra att revisorn förlitar sig på kunskaper som revisorn besitter sedan tidigare och tar metoder och rutiner för givet (Öhman, Häckner, Jansson, & Tschudi, 2007), men också att revisorn får förtroende för klienten vilket kan medföra att revisorn inte gör lika noggranna granskningsåtgärder vid revisionen samt struntar i att åberopa fel som revisorn annars hade gjort (Vanstraelen, 2000). Det finns en risk med att revisorn har en relation med en klient under lång tid då det kan innebära hot mot revisorns oberoende och detta är bland annat anledningen till att byrårotation införts (FAR, 2018). Debatten om att införa en obligatorisk byrårotation har länge diskuterats och i Sverige trädde revisionspaketet ikraft 2016 (Prop., 2015/16:162). Det har bland annat inneburit att revisorn bara får revidera ett företag av allmänt intresse i tio år med en möjlighet till ytterligare tio år för noterade bolag (Cameran et al., 2016), ett bolag av allmänt intresse är börsbolagen och vissa finansiella bolag (Bolagsverket, 2018). Det gör att revisorns oberoende ökar och förhoppningsvis ökar intressenternas förtroende för de finansiella rapporterna (Cameran et al., 2016). Det beror på att oberoendet är en av de faktorer som påverkar revisionskvalitén (Mahdavi & Daryaei, 2017). Reglerna kring byrårotationen skärptes i slutet av 2018 med ett ökat fokus på företag som inte är av allmänt intresse (Balans, 2018). En byrårotation kommer kosta mer för företagen då de behöver anställa en ny revisor som behöver lägga mer tid på att förstå klientens verksamhet och organisationsstruktur (Ewelt-Knauer, Gold, & Pott, 2013).

Revision kan kategoriseras som en serie upprepningar av förhandlingar från år till år och kan skapa oro för relationen mellan både revisorn och klienten. Detta medför ett incitament för revisorn att leverera ett högt värde för att kunna bibehålla en långsiktig relation med sin klient (Fisher, Frederickson & Pfeffer, 2006). Däremot har det inte undersökts vad det kommer innebära för förhandlingen med en obligatorisk byrårotation. Enligt Wang och Tuttle (2009) kommer byrårotationen innebära att det uppstår en högre kostnad för revisionsbyrån att avsluta relationen jämfört med att inte införa ett obligatoriskt rotationskrav på lång sikt, det på grund av att den obligatoriska byrårotationen medfört att revisorn är tvungen att ge upp sina klienter. Detta påverkar relationerna och tar bort det framtida ekonomiska värdet för revisorn och som i sin tur påverkar revisorn ur ett förhandlingsperspektiv (Wang & Tuttle, 2009).

Sammanfattningsvis blir frågan som kan bli intressant att undersöka hur revisorn förhåller sig till kravet på byrårotationen och om det kan finnas en påverkan på förhandlingen samt relationen. Vad kommer byrårotationen ha för påverkan på revisionsmarknaden och kommer det påverka revisorns förhandlingsstrategi när de vet om att relationen måste avslutas. Genom att försöka undersöka vilka förhandlingsstrategier revisorer använder i en förhandling med tanke på en tvingad byrårotation kan dess påverkan åskådliggöras för att undersöka detta fenomen. Vidare består förhandlingar och interaktionerna mellan revisorer och klienter av sociala konstruktioner vilket gör det tillämpligt med utbytesteorin eftersom teorin förklarar hur relationer uppstår, utvecklas och bibehålls. Utbytesteorin menar att relationen antingen kommer fortsätta eller avslutas beroende på vilka resurser parterna värdesätter och byter med varandra. Är det någon part som inte upplever någon nytta med relationen kommer relationen att avslutas (Lambe, Wittmann & Spekman, 2001). Utbytesteorin gör det möjligt att se om byrårotation har en inverkan på relationen. Därför mynnar introduktion ut i följande frågeställning.

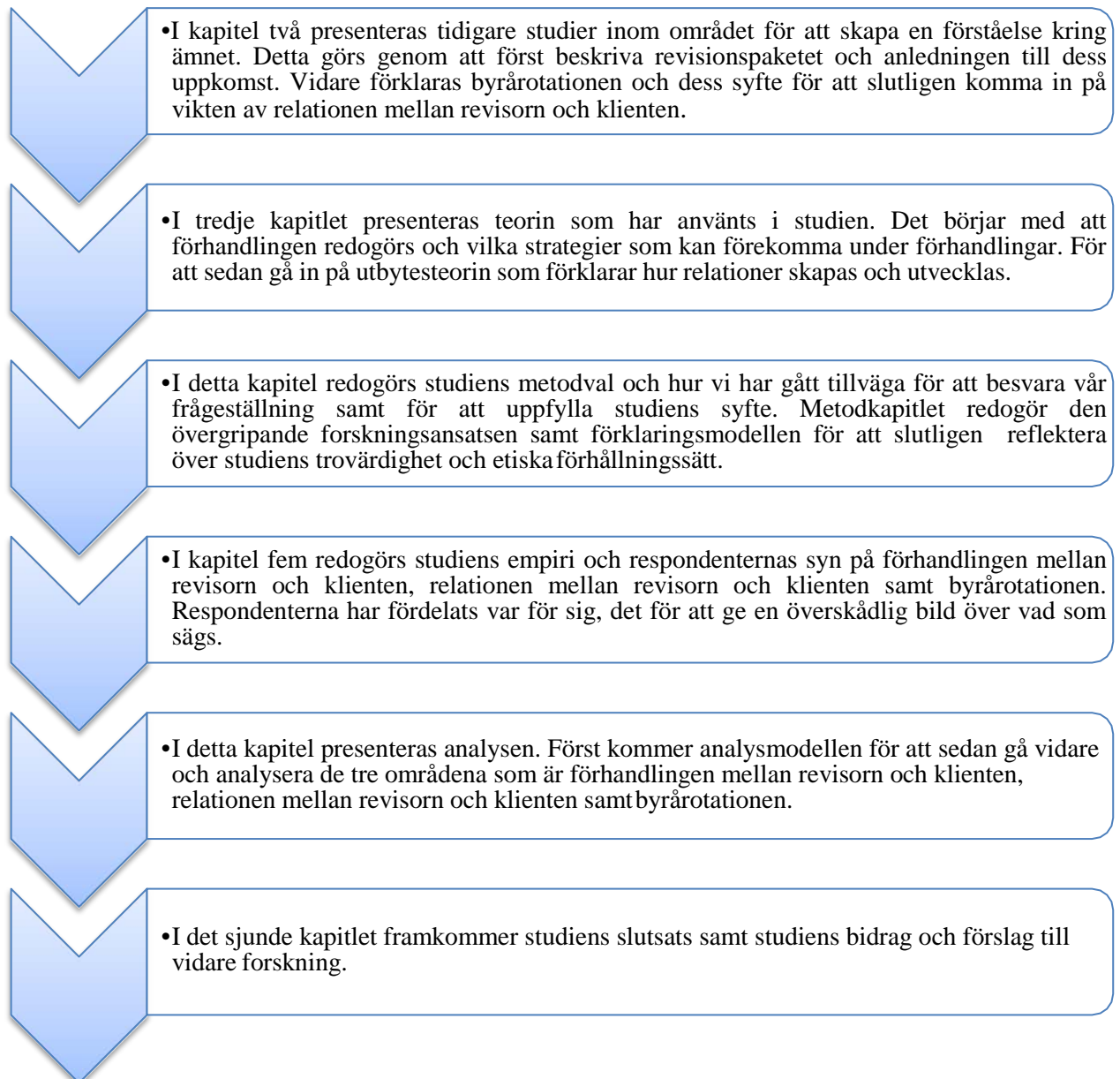
1.2 Frågeställning

Hur kan det obligatoriska byrårotationskravet påverka förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten?

1.3 Syfte

Uppsatsens huvudsyfte är att skapa förståelse kring den obligatoriska byrårotationen och dess påverkan på förhandlingen och relationen. Detta genom att beskriva och analysera olika strategier som används av revisorn vid en förhandling med klienten. Syftet är också att ta reda på hur relationen påverkas av byrårotationen, vilket sker genom att beskriva och analysera hur relationen bibehålls och utvecklas genom utbytesteorin. Slutligen kommer en konceptuell modell utvecklas över hur införandet av en byrårotation kan påverka förhandlingen och relationen.

1.4 Disposition



Figur 1: Uppsatsens disposition

2 Tidigare litteraturstudier

I detta kapitel presenteras tidigare forskning med avsikt att skapa förståelse kring studiens ämne. Det börjar med att berätta om anledningen till revisionspaketets införande för att sedan ge en förklaring kring byrårotationens innebörd och vad begreppen revisionskvalité samt oberoende står för. Sedan går det vidare till en redogörelse för relationen mellan revisorn och klienten.

2.1 Revisionspaketet

Sedan 2000-talet har det skett ett antal redovisningsskandaler och det fortsätter ske runt om i världen, även Sverige har drabbats i en mindre utsträckning (Öhman et al., 2007). Detta ihop med finanskrisen 2008 medförde att revisionskvalitén och revisorns oberoende ifrågasattes (Ewelt-Knauer et al., 2013). Därför har det genom åren ständigt debatterats om att förbättra revisionsprofessionen. Ett flertal lagar har accepterats för att ge intressenterna ett bättre skydd, bland annat genom att införa en förbättring av företagsledningens interna kontroll, en förbättring av den finansiella informationen och en förbättring av revisorns oberoende (Anandarajan, Kleinman & Palmon, 2008). Revisorns oberoende har framförallt ifrågasatts efter redovisningsskandalerna (Ewelt-Knauer et al., 2013). Som en följd av detta utvecklade EU kommissionen tillslut ett revisionspaket 2014 som är ett förslag för alla börsnoterade företag i Europa. Detta för att återställa förtroendet och öka revisionskvalitén genom att förbättra revisorns oberoende (Cameran et al., 2016). Sverige accepterade detta direktiv och 2016 började revisionspaketet gälla (Prop., 2015/16:162). Direktivet gäller företag av allmänt intresse och ställer högre krav när det gäller revision av dessa företag (Regeringskansliet, 2014). Företag av allmänt intresse är börsbolag och vissa finansiella bolag. Definitionen är företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, banker och kreditmarknadsföretag, vissa värdepappersbolag och försäkringsföretag, utom sådana som omfattas av vissa undantag enligt försäkringsrörelselagen (Bolagsverket, 2018).

I revisionspaketet ingår många olika regler vilket påverkar revisorerna och revisionen. Där ingår bland annat att revisionsberättelsen ska innehålla mer information till nytta för den som är intresserad av företagets ekonomi samt att reglerna skärpts kring möjligheten för revisorn att lämna konsulttjänster. En annan reglering är att företag av allmänt intresse inte får ha samma revisionsbyrå i mer än 10 år. Det gäller inte börsbolag som inte är finansiella företag, de kan behålla revisionsbyrån i upp till 20 eller 24 år om särskilda krav uppfylls (Regeringskansliet, 2014). I slutet av 2018 började de nya oberoendereglererna i revisionspaketet gälla, det är framförallt tre stora skillnader och handlar om de långvariga relationerna med klienterna. Den första skillnaden är att det blir ett ökat fokus på oberoendet i företag som inte är av allmänt intresse. Hittills har många revisorer känt sig lugna då de vet att de kommer få sitta kvar på samma uppdrag på i princip obestämd tid (Balans, 2018). Oftast när ett företag har valt en revisor är chansen liten att företaget byter till någon annan, eftersom klienten byggt upp en relation till sin revisor (Vanstraelen, 2000). I framtiden kommer det knappt vara möjligt för revisorn att sitta kvar på uppdraget för länge och känna sig komfortabel med det. Den andra stora skillnaden är att karenstiden för den påskrivande revisorn i allmänna företag kommer ändras från tre till fem år. Regeln börjar gälla 2024 och fram tills dess kommer det finnas en möjlighet till en övergångsperiod på en treårig karenstid. Den tredje stora förändringen gäller vad en revisor får göra under karenstiden. Under karenstiden får inte revisorn arbeta någonting med klienten (Balans, 2018). Revisorn har till syfte att vara en oberoende part och detta är en nyckelfaktor för att kunna skapa förtroende för de finansiella rapporterna (Holland & Lane, 2012). Att revisorn ska vara oberoende innebär att revisorn ska vara opartisk och inte ta någons sida vid granskningen (Junaidi, Hartono, Suwardi, Miharjo, & Hartadi, 2016).

2.2 Byrårotationen

I Sverige ingår rotationskravet i revisionspaketet, syftet är att stärka förtroendet för företagens redovisning. Det görs genom att öka revisionens kvalitén och stärka revisorns opartiskhet och självständighet (Regeringskansliet, 2014). När en revisor haft ett uppdrag under lång tid kan det innebära hot mot oberoendet (FAR, 2018). Byrårotation kan ge en ny blick till revisionsuppdraget vilket ökar intressenternas förtroende för revisionsverksamheten (Ball, Tyler & Wells, 2015), samtidigt som det ger en större och bättre uppfattning om revisorns oberoende samt sannolikheten kring att revisorn rapporterar felen som upptäcks (Nicolaescu, 2014). Vid långa relationer tenderar revisorn att sänka kraven som förväntas av en professionell revisor (Junaidi et al., 2016). Det finns två huvudargument som stödjer sambandet mellan revisorns långa uppdrag och revisionskvalitén. Det första är att förhållandet mellan revisorn och klienten kan bidra till att oberoendet försämras (Carey & Simnett, 2006). Det sker genom att revisorn och klienten omedvetet eller medvetet utvecklar personliga relationer, där parterna utvecklar ett band, lojalitet och förtroende för varandra (Ball et al., 2015). Det andra är en försämring av revisorns förmåga att kritiskt genomföra en bedömning. När klienten och revisorn utvecklar ett personligt förhållande hotar det revisorns självständighet (Carey & Simnett, 2006). Långvariga relationer behöver inte alltid vara negativt. Vid långa relationer bygger revisorn upp specifika kunskaper om klienten (Cameran et al., 2016). En del revisorer tycker inte om den obligatoriska byrårotationen då det blir svårt att skapa professionella relationer med både ledningen och styrningen på företaget, de menar att det finns en risk att revisionen blir misslyckad fram tills revisorn byggt upp kunskaper om företaget och dess risker (Ewelt-Knauer et al., 2013). Det kan också vara att revisorn inte hittar felen eftersom revisorn inte känner klienten tillräckligt bra eller saknar kunskapen som krävs (Quick, 2012). Även företagen ser nackdelen kring att ha en revisor som inte har den branschkunskap som behövs (Ewelt-Knauer et al., 2013). Att företag kan behöva anställa en revisor som saknar kunskapen inom företagets bransch kan leda till att revisionens effektivitet minskar (Junaidi et al., 2016). Intressenterna tycker att byrårotation medför att de inte kan se om det gjorts en frivillig ändring av byrån jämfört med en obligatorisk, vilket påverkar tillförlitligheten av informationen (Ewelt-Knauer et al., 2013).

Argument för byrårotationen är att revisionen får ett nytt perspektiv om företagen byter revisor (Ionescu, 2014) och revisionsförfarandet blir svårare att förutse för klienten samt att revisorn är medveten om att arbetet kan kontrolleras av framtida revisorer och vill därför göra ett bra arbete. Sedan kommer byrårotationen medföra en ökad konkurrens på revisionsmarknaden, då fler revisionsuppdrag blir tillgängliga. Det kommer ha en positiv inverkan på revisionskvaliteten (Mocanu, Stefanescu & Turlea 2011). Det finns dock en risk att detta leder till att de små revisionsfirmorna inte längre kommer kunna revidera företag av allmänt intresse, då företagen kan välja mellan Big-4 byråerna vid rotationen. De små firmorna har inte resurserna eller den expertis som krävs vid frekventa byrårotationer (Ewelt-Knauer et al., 2013). Framförallt är fördelen med obligatorisk rotation att det resulterar i högre revisionskvalité (Ionescu, 2014).

2.2.1 Revisionskvalité

Revisionskvalitén innehåller två delar, det är revisorns kompetens och revisorns oberoende (Lesage, Ratzinger-Sakel, & Kettunen, 2017). Med kompetens menas att revisionen görs av någon med rätt kunskap och som genomfört en kvalificerad utbildning. Revisorns oberoende innebär att revisorn ska vara opartisk i arbetet gentemot klienten (Junaidi et al., 2016). Enligt Coram, Glavovic, Ng och Woodliff (2008) framgår kvalitén på revisionen av sannolikheten att revisorn finner fel i företagets finansiella rapporter samt att resultatet rapporteras och bifogas i revisionsutlåtandet. Enligt Peecher och Piercey (2008) är revisionskvalitén sannolikheten att revisorn finner och rapporterar fel som finns i klientens redovisning. Sannolikheten att upptäcka en överträdelse beror på revisorns professionalism och oberoende (Junaidi et al., 2016).

2.2.2 Oberoende

Att en revisor ska vara oberoende innebär att revisorn ska vara opartisk och inte ta någons sida vid en granskning. Oberoende är en del av revisorns profession och måste bibehållas av revisorn. Oberoende innebär att revisorn prioriterar allmänhetens behov framför klientens eller revisorns eget intresse när de granskar klientens finansiella rapporter (Junaidi et al., 2016). Oberoende innebär också att revisorn tar en icke-förtutseende ståndpunkt vid genomförandet av granskningen, utvärderingen av resultatet och när revisorn gör revisionsberättelsen. Oberoendet är ett av de centrala värdena som revisionsberättelsens legitimitet bygger på (Anandarajan et al., 2008).

2.3 Relationen mellan revisorn och klienten

För revisionsbyråerna är relationen med klienten viktig eftersom det bidrar med intäkter (Dopuch et al., 2001). Vidare är det viktigt att revisorn bygger en professionell relation med klienten eftersom det förbättrar förståelsen för klientens verksamhet samt dess affärsrisker och ökar chanserna till att hitta fel i de finansiella rapporterna (Quick, 2012). Revisionspaketets nya och skärpta regler har inneburit att revisorn inte kommer kunna sitta allt för länge med samma klient. Detta innebär att revisionsbyråerna kommer vara tvungna att släppa klienter och få in nya. Byrårotationen kan medföra en ökad konkurrens på revisionsmarknaden, eftersom fler revisionsuppdrag blir tillgängliga. Om revisionsbyrån tappar klienter förlorar de framtida intäkter (Mocanu et al., 2011). Förhandlingar är vanliga i revisionsyrket och påverkar inte bara de finansiella rapporterna utan även relationen mellan revisorn och klienten. Det är därför viktigt att revisorn använder en effektiv strategi när revisorn förhandlar om justeringar av de finansiella rapporterna hos sina klienter utan att orsaka någon skada på relationen.

Marknaden för konsulttjänster har ökat de senaste åren och karakteriseras av en stor konkurrens mellan revisionsbyråerna. Revisionsbyråerna tjänar allt mer på att utföra konsulttjänster för sina klienter. Detta medför fler intensiva samt omfattande interaktioner mellan revisorn och klienten (Kleinman & Palmon, 2000). Relationen har därför blivit allt mer viktig för revisorn vilket revisionsbyråerna är medvetna om, det beror på att relationen mellan revisorn och klienten minskar den informationsasymmetri som kan uppstå mellan parterna (Ruyter & Wetzels, 1999). En annan anledning kan vara att det byggs relationer för att få djupare kunskaper om företaget och dess verksamhet (Ruyter & Wetzels, 1999). Det gör det lättare att upptäcka fel i de finansiella rapporterna samt bidra till lägre kostnader för företagen (Hellman, 2011; Ruyter & Wetzels, 1999). Vidare är relationen mellan revisorn och klienten en viktig del i förhandlingsprocessen och tillsammans med andra faktorer påverkar det resultatet av förhandlingen (Gibbins et al., 2010). Även om det finns incitament med att inneha en god relation finns risken att allt för goda relationer påverkar revisionskvalitén negativt (Hellman, 2006). Det gäller därför att revisorn skapar en professionell och långvarig relation med sin klient samtidigt som oberoendet inte får påverkas (Fontaine & Pilote, 2012).

Interaktionerna mellan revisorn och klienten kan inha olika typer av relationer som påverkar förhandlingen (Kleinman & Palmon, 2000). En typ av relation kan vara att parterna är ömsesidiga, det vill säga att båda är beroende av varandra samt medvetna om varandras intressen och försöker gemensamt uppnå det slutgiltiga målet. Den andra typen är den tvistiga relationen, där revisorn tvingar klienten att lyssna på revisorn gällande de ändringar klienten bör göra i sina finansiella rapporter på grund av den kompetens och erfarenhet revisorn besitter (Beattie, Fearnley & Brandt, 2000). Enligt McCracken, Salterio och Gibbins (2008) är det revisorn som påverkar relationen och har ansvaret till att klienten är nöjd och att relationen är bra inför framtida uppdrag och förhandlingar, McCracken et al. (2008) har identifierat två andra typer av relationer som kan uppstå. Det är den proaktiva och den reaktiva relationen.

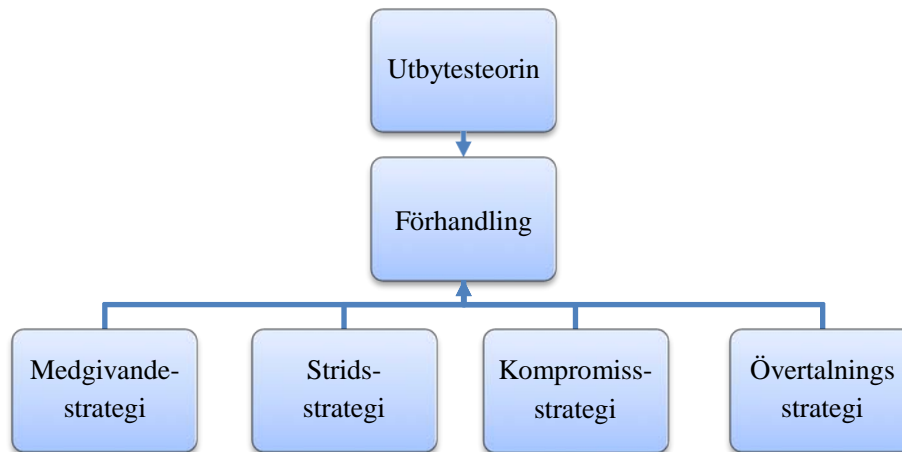
2.3.1 Proaktiv och reaktiv relation

Dessa relationer handlar om att revisorn blir tilldelad en roll som antingen expertrådgivare eller som en som ger samtycke. En proaktiv relation handlar om att revisorn bär upp rollen som expertrådgivare där revisorn konsekvent ger förslag och tips på vad företaget kan göra. Vid en reaktiv relation ser klienten de finansiella rapporterna som sin egen där klienten sällan diskuterar med revisorn. De konsulterar inte konsekvent eller vill ha råd från revisorn. Vilket leder till att revisorn kommer med upplysningar om problemen närmare slutet av revisionen. Skillnaderna i tillvägagångssättet är klientens villighet att använda revisorn. Dessa typer utgör grunden för revisorns relation till klienten och kan få viktiga effekter på hur förhandlingsprocessen för revisorn och klienten utvecklas (MacTavish, 2018; McCracken et al., 2008).

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras studiens teori som innefattar förhandlingen mellan revisorn och klienten samt en beskrivning av fyra olika förhandlingsstrategier. De fyra olika förhandlingsstrategierna är medgivandestrategin, stridsstrategin, den kompromissande strategin och övertalningsstrategin. Efter det kommer en redogörelse för utbytesteorin, men först presenteras studiens teorimodell.

3.1 Studiens teorimodell



Figur 2: Studiens teorimodell

Figur 2 är en teorimodell som illustrerar de olika nyckelbegreppen som utgör den teoretiska referensramen i studien. Anledningen till att begreppen presenteras och redogörs nedanför är för att undersökningens avsikt är att besvara och uppfylla studiens frågeställning samt syfte. Studiens forskningsfråga lyder "Hur kan det obligatoriska byrårotationskravet påverka förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten?". Vilket är anledningen till att modellen är konstruerad på detta vis, eftersom studien försöker undersöka vilken inverkan byrårotationen kan ha på förhandlingen och relationen. Därför kretsar följande teorikapitel kring begreppet förhandling för att det är där interaktionerna sker mellan revisorn och klienten. Förhandlingen innefattas av förhandlingsprocessen och förhandlingsstrategier som sedan mynnar ut i varje specifik förhandlingsstrategi. I förhandlingsprocessen förklaras vikten av förhandlingen och de olika förhandlingsstrategierna beskriver de olika tillvägagångssätten revisorerna kan använda i förhandlingarna. Vilket bidrar till att vi undersöker hur revisorer agerar i förhandlingarna med klienterna samt åskådliggör vilka strategier som används och när. Det bidrar till möjligheten att se vilken inverkan en obligatorisk byrårotation kan ha på förhandlingen. Vi har lyckats identifiera fyra förhandlingsstrategier som kan användas av revisorer vilket återfinns i figur 2 under begreppet förhandling.

Avslutningsvis har studien avsikt att se om den obligatoriska byrårotationen kan ha en påverkan på relationen. Genom att utgå från utbytesteorin som förklarar hur relationen startas, utvecklas, bibehålls samt avslutas. Detta genom att använda utbytesteorin på hur dessa interaktioner i förhandlingarna sker mellan revisorn och klienten. Vilket bidrar till att vi kan undersöka hur relationen kan påverkas mellan revisorn och klienten vid en obligatorisk byrårotation.

3.2 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Förhandlingar definieras som processer av samverkan mellan parterna, där de strävar efter ett gemensamt beslut om villkoren för överenskommelser och frågorna mellan dem (Beattie et al., 2000). Förhandlingen kan delas in i två olika processer. Dessa processer förekommer samtidigt och den första är en återkommande process som innebär att informationsutbytet mellan revisor och klienten fortsätter i alla faser, där en tredje part kan komma med mer information. Informationen som byts mellan parterna beror på den pågående förhandlingen och kan exempelvis innehålla information om processregler, vädjan om normer, faktiska uppgifter, hot och löften med mera (Beattie et al., 2000). Den andra processen som pågår är utvecklingsprocessen. Utvecklingsprocessen sker genom successiva förhandlingar, eftersom förhandlingsprocessen genomgår ett antal överlappande faser (Beattie et al., 2000).

Forskning har visat att förhandlingarna mellan revisorn och klienten påverkar bolagets bokslut (Perreault & Kida, 2011). Det är vanligt med förhandlingar mellan parterna gällande i vilken utsträckning justeringar ska göras i de finansiella rapporterna (Hatfield & Mullis, 2015). Det kan uppstå konflikter vid förhandlingar och det beror på att revisorn och klienten är skyldiga att lösa svåra och komplexa redovisningsproblem där de har olika åsikter (Brown-Liburd & Wright, 2011). Revisorn har ett betydande inflytande på innehållet och en studie kom fram till att cirka 57% av förhandlingarna leder till en ändring i de finansiella rapporterna (Beattie et al., 2000). Eftersom företagets ledning är ansvariga för de finansiella rapporterna, får även förhandlingen mellan revisorn och klienten en viktig roll för de slutliga rapporterna (Hatfield & Mullis, 2015). Det är inte bara rapporterna som påverkas av förhandlingen utan även framtida relationer mellan parterna (Perreault & Kida, 2011). Därför är det viktigt att revisorn balanserar sitt arbete för att säkerställa att bokslutet inte innehåller väsentliga felaktigheter, samtidigt som revisorn främjar arbetsförhållandet med klienten (MacTavish, 2018).

3.3 Förhandlingsstrategier

Det är en utmanande uppgift för revisorn att intyga att bokslutet inte innehåller några väsentliga felaktigheter och samtidigt främja bra relationer med klienterna. En bra förhandlingsstrategi är viktigt för att uppfylla dessa uppgifter (Hatfield & Mullis, 2015). I förhandlingar är det viktigt att revisorn väljer vilken strategi som ska användas och strategin som väljs kan påverka den framtida relationen med klienten (Perreault & Kida, 2011). Strategin används för hur revisorn ska bemöta klienten och få sin vilja igenom under förhandlingarna (Perreault & Kida, 2011). Tidigare studier visar att revisorer inte är strategiska när de planerar förhandlingsstrategier (MacTavish, 2018) och Perreault och Kida (2011) hävdar att revisorer inte är medvetna om strategiernas effektivitet, vilket innebär att revisorer som går en utbildning i grundläggande strategier kommer uppnå mer önskvärda förhandlingsresultat samtidigt som de utvecklar gynnsammare relationer med klienterna.

Dual concern theory är en teori där förhandlingarna ses som en social process. Enligt teorin anpassar individer sin förhandlingsstrategi efter sina individuella incitament och förhållandet till den andra parten (Wang & Tuttle, 2009). Förhandlingar kan delas in i två kategorier, antingen känner parterna att det är en "vinn-vinn"-situation, det vill säga att båda känner att det har vunnit eller åtminstone inte förlorat (Gibbins et al., 2010). Här är revisorn motiverad till att etablera och upprätthålla positiva relationer, genom ett ömsesidigt och fördelaktigt ekonomiskt samarbete (Wang & Tuttle, 2009). Den andra kategorin är att det är en vinnare och en förlorare i förhandlingen (Gibbins et al., 2010), det vill säga att resultatet bara gynnar ena parten på bekostnad av den andra (Wang & Tuttle, 2009). En revisor som inte har erfarenhet kring förhandlingar med klienter tenderar att använda strategier där det slutliga resultatet ligger närmre klientens ursprungliga åsikt än revisorns första åsikt (Wang & Tuttle, 2009).

Strategin revisorn väljer att använda är viktig eftersom det är grunden för hur planeringen inför förhandlingen ska gå till samt hur förhandlingen kommer att genomföras. Strategin är också viktig för hur resultatet ska bli (Gibbins et al., 2010). Strategin revisorn väljer under en period kommer sannolikt påverka de framtida förhandlingarna (MacTavish, 2018), det kommer också påverka förhandlingens längd, sannolikheten till ett avtal samt hur den framtida relationen kommer att vara (Gibbins et al., 2010). Revisorns strategi påverkas av klientens samarbetsvilja och flexibilitet vid den första förhandlingen (Gibbins et al., 2010). En revisor som inte är bekymrade över relationen med klienten är mer benägen att använda en strategi där revisorn inte är samarbetsvillig (Wang & Tuttle, 2009). Däremot är revisorn mer benägen att använda en tillmötesgående strategi om revisorn och klienten har ett positivt och vänskapligt förhållande (Gibbins et al., 2010). Eftersom revisorn kan använda olika förhandlingsstrategier vid förhandlingarna med klienterna är det viktigt att undersöka hur effektiva de olika alternativen är för att övertyga klienten om att ändra de justeringar revisorn vill (Perreault & Kida, 2011).

3.3.1 Medgivandestrategi

Detta är en strategi för att ge en mindre fördel för sig själv och därmed mer nytta för klienten (Gibbins et al., 2010). Det är också en strategi där revisorn vill upprätthålla relationen med mindre hänsyn till kostnaden för sin nuvarande förtjänst. Revisorn kan tillämpa strategin för att informera klienten om alla eventuella revisionsjusteringar som behövs göras. Om revisorn sedan väljer att avstå från vissa justeringar, är det för att klienten lättare ska acceptera andra justeringar (Gibbins et al., 2010). Tidigare studier har kommit fram till att små medgivande kan användas för att framkalla större medgivande av klienten (Hatfield & Mullis, 2015).

Ibland blir det att revisorn identifierar sig med klienten och får samma uppfattning som klienten om deras interna kontroller och redovisning (Svanberg & Öhman, 2015). Det beror på att individers sociala identitet är ett resultat av en självkategoriseringsprocess. Det innebär att individer grupperar sig med andra och tar till drag som anses typiska för gruppen. Alla individer utvecklar en social identitet och delas in i olika grupper, det kan exempelvis vara grupper enligt yrke, familj, nationalitet eller ålder, med mera. Det är möjligt för en individ att tillhöra många olika grupper. Dessa sociala identiteter styr hur människor tänker och agerar. Det ökar också sannolikheten för att individen följer gruppens normer och värderingar. En revisor som identifierar sig med sin klient är därför mer benägen att agera i klientens intresse, än i sitt eget (Svanberg & Öhman, 2015). Här ligger det slutliga resultatet närmre klientens ursprungliga åsikt än revisorns (Wang & Tuttle, 2009).

3.3.2 Stridsstrategi

Revisorn har uppfyllt sin stridsstrategi när det slutliga resultatet av förhandlingen är detsamma som det revisorn ville nå från början. När revisorn antar en stridsstrategi argumenterar revisorn aktivt för sin åsikt och bryr sig inte om att överväga kostnaderna för klienten (Wang & Tuttle, 2009). Revisorn strävar här efter att få klientens medgivande eller motstå klientens argument. Här kan både klienten och revisorn lägga fram hot som får den andra parten att ändra sin position (Gibbins et al., 2010). En klient kan utnyttja sin förhandlingsposition genom att hota med att byta revisor. Det kan leda till att revisorn lugnar ner sig i förhandlingen gällande små problem och då återfår sitt förtroende (Hatfield & Mullis, 2015). Även revisorn kan använda hot. En revisor kan hota med att revisionsberättelsen kommer att vara oren om inte klienten ändrar den nuvarande redovisningen (Gibbins et al., 2010). Om klienten inte är samarbetsvillig och flexibel är revisorn mer benägen att använda en stridande strategi än att använda en kompromissande strategi (Perreault & Kida, 2011). När revisorn hotar med något och hotet är betydande och trovärdigt har det visat sig vara ett effektivt sätt för att framkalla ett medgivande från klienten (Hatfield, Agoglia, & Sanchez, 2008).

3.3.3 Kompromissande strategi

Denna strategi går ut på att lära sig mer om parternas underliggande intresse och sedan leta efter nya lösningar som möter dessa intressen. För revisorn innebär det att hitta en lösning som i huvudsak bevarar revisorns ursprungliga position samtidigt som klienten känner att deras mål är uppnått (Gibbins et al., 2010). Ett alternativ är att revisorn föreslår en "vinn-vinn"-situation genom att införa en ny fråga eller lösning till problemet som ingen part ursprungligen ansåg (Wang & Tuttle, 2009). För att komma fram till en kompromiss försöker parterna hitta en gemensam lösning till problemet som gynnar dem båda. Strategin ses ofta som en kombination mellan stridande och medgivande, där båda parterna flyttas från sin ursprungliga position, mot en lösning som ligger mellan parternas åsikter. Det kan dock leda till att ena eller båda av parterna inte är nöjda eftersom de kan få en negativ bild av resultatet (Gibbins et al., 2010).

Vid en kompromissande strategi strävar parterna efter ömsesidighet. Det innebär att personerna ska återbetala ett liknande värde som erhållits av den andra parten. I en förhandling betyder det att om en part godkänner något i förhandlingen borde den andra parten också godkänna något (Hatfield & Mullis, 2015). Enligt Hatfield et al. (2008) är klienter mer nöjda med sin revisor om revisorn arbetar efter att vara ömsesidig.

3.3.4 Övertalningsstrategi

Många revisorer använder en övertalningsstrategi och för att revisorn ska lyckas med övertalningsstrategin måste revisorn ha ett psykologiskt inflytande över klienten, det för att kunna övertyga eller tvinga klienten att ta revisorns position (Perreault & Kida, 2011). Tidigare forskning kring psykologi tyder på att förhandlare som använder övertalningstekniker kan påverka förhandlingens resultat. Det gäller att förhandlaren har övertygande argument och samtidigt en bra kommunikationsstil (Perreault & Kida, 2011). Revisorn kan övertala klienten på olika sätt, bland annat genom högre auktoritet, genom att ta hjälp av experter eller meddela hur andra företag löst problemet (Hatfield et al., 2008; MacTavish, 2018). Revisorn kan också använda övertygande argument för att få klienten att ändra sin position, det kan ske genom att förklara konsekvenserna av ett bokföringsval (Gibbins et al., 2010).

När revisorn ska utföra en övertalningsstrategi och tar hjälp av en högre auktoritet innebär det att revisorn får stöd av en högre nivå inom organisationen för att driva igenom sin åsikt. I en organisation innebär det ofta att revisorn får stöd från sin chef (MacTavish, 2018). När revisorn pratar med chefen visar det klienten att revisorn har kontrollerat med någon högre upp i organisationen och därför har stöd för sitt argument. Här skjuter revisorn ansvaret från sig själv till en högre nivå inom organisationen (MacTavish, 2018) och det är ett bra argument att utnyttja när revisorn ska övertyga klienten vid en förhandling (Hatfield et al., 2008). Forskning har kommit fram till att argument från en auktoritet kan vara en effektiv förhandlingsstrategi (Perreault & Kida, 2011). Att revisorn kontrollerar med någon högre upp anses vara en hård taktik och det är därför mer sannolikt att det påverkar relationen med klienten i framtiden (MacTavish, 2018). En mildare form av övertalning är att revisorn söker hjälp av andra för att övertyga klienten om att revisorn har rätt (MacTavish, 2018). Det kan vara att revisorn får ett yttrande från en expert på revisionsbyrån eller att revisorn förmedlar hur andra företag gjort och som då stödjer revisorns position (Hatfield et al., 2008). Revisorn använder andra personers stöd som ett argument för att få klienten att hålla med (MacTavish, 2018). Om klienten får ett yttrande från en expert är det ofta ett tecken på ett bra beslutsfattande, eftersom experten besitter en hög kunskapsnivå. Det kan dock minska effekten av förhandlingsstrategin när det gäller att framkalla ett klientmedgivande eftersom experten ofta är anställd av revisionsbyrån och då sannolikt kan ses som partisk mot den handling som bäst gynnar revisorns intresse (Hatfield et al., 2008). Revisorn kan då använda sig av andra företag. Alla individer har en önskan om social

tillhörighet och detta är något revisorn kan utnyttja i förhandlingarna. Social tillhörighet innebär att individer ofta tittar på andra för att få en indikation på hur personen själv ska tänka och bete sig. För att revisorn ska kunna övertyga klienter om att anta en särskild bokföringsjustering, är det viktig och värdefull information hur andra företag brukar betera sig i liknande situationer. Revisorn väljer då att nämna hur andra företag har hanterat liknande redovisningsproblem som stämmer överens med vad revisorn förespråkar. Detta kommer sannolikt göra argumentationen mer effektiv för att framkalla ett medgivande, eftersom informationen kommer från en tredje part som inte har något intresse i revisionsbyrån (Hatfield et al., 2008). Att revisorn använder övertalningsstrategier har visat sig vara effektivt, då det visar klienten att det inte bara är revisorns åsikt, utan att även andra håller med om denna åsikt (MacTavish, 2018).

3.4 Utbyteteorin

Utbyteteorin är en teori som förklarar hur sociala relationer uppstår. Den centrala grundsatsen är att interaktioner mellan parterna bidrar till en social relation som antingen kommer fortsätta eller avslutas. Interaktionerna mellan parterna handlar om utbyte av resurser där de utbytta resurserna kan vara både materiella eller immateriella (Lambe et al., 2001). Detta innebär att de utbytta resurserna inte bara är begränsade till ett ekonomiskt resultat utan även till ett socialt resultat som komfort, vänskap, förtroende och olika rekommendationer som uppstår av att parterna ingår i relationen (Jeong & Oh, 2017). För att relationen ska vidareutvecklas och bibehållas mellan parterna krävs att de utbytta resurserna bidrar med mer fördelar än nackdelar, annars kommer relationen avslutas av den part som inte upplever någon nytta med relationen. Detta innebär att parterna måste känna ett positivt värde över tiden och denna tillfredsställelse kan variera beroende på parten samt typen av relation de har. Det grundläggande antagandet om utbyteteorin är att parterna inleder och upprätthåller relationer med en förväntan om att det kommer bli givande att ingå i relationen. Skulle det upplevas att relationen inte är givande för någon part finns en risk att relationen avslutas eftersom möjligheten att vara i en annan relation finns och kan vara mer givande. Däremot anser utbyteteorin att parterna kommer att förbli i en relation om relationen medför tillfredsställande fördelar för parterna. Denna tillfredsställande nivå kan variera från part till part, en del prioriterar och lägger större vikt på ekonomiska fördelar medan andra värderar sociala fördelar. En viktig del i utbyteteorin är att parterna som ingår i relationer ofta har olika mål eller förväntningar på relationen. Ett företag kan fokusera på vinst och ett annat på marknadsandel eller relativ utveckling (Lambe et al., 2001).

Inom utbyteteorin finns två komponenter som spelar en central roll för relationens framgångar och resultat. De är förtroende samt engagemang och utvecklas ofta genom god kommunikation och gemensamma värderingar som tenderar att medföra samarbete (Morgan & Hunt, 1994). Att skapa förtroende är en viktig aspekt i utbyteteorin eftersom relationer i stor utsträckning styrs av sociala åtaganden snarare än genom kontrakt. Genom ett utbyte där ena parten får en fördel måste den andra parten lita på att den första parten levererar en liknande fördel tillbaka. En säljare kan få fördelar från en klient som samtycker till att beställa mer än vanligt för att hjälpa säljare att nå sina försäljningsmål. Det innebär en skyldighet för säljaren att i framtiden tillhandahålla en likvärdig fördel för köparen. Generellt kan förtroende mellan två parter börja med relativt små transaktioner för att senare öka i värde. Om antalet interaktioner ökar och dess storlek på transaktionerna ökar, kommer förtroendet öka. Förtroende är en viktig komponent i utbyteteorin eftersom det bidrar till hur lång relationen kommer vara. Vidare anses ömsesidigt engagemang från parterna också vara en viktig del av det sociala utbytet eftersom den ser till att parterna kommer göra sitt yttersta och göra de investeringar som är nödvändiga för att producera ömsesidigt resultat. Detta kommer bidra med att öka parternas vilja och engagemang för att fortsätta relationen (Lambe et al., 2001).

4 Metod

Detta kapitel är avsett att redogöra studiens metodval och tillvägagångssätt. Först presenteras studiens övergripande forskningsansats och förklaringsmodell. Vidare redogörs studiens litteraturgenomgång och datainsamling. Slutligen skildras studiens trovärdighet samt en etisk reflektion av den empiriska data som har samlats in.

4.1 Övergripande forskningsansats

Studien har för avsikt att skapa förståelse kring den obligatoriska byrårotationens påverkan på förhandlingen och revisorns relation med klienten. Därför är studien hermeneutisk vilket innebär att kunskapen bör upplevas för att kunna förstås, det betyder att tolkningar är grundade i olika observationer, erfarenheter, upplevelser och utsagor för att ge förståelse (Söderbom & Ulvenblad, 2016). För att besvara frågeställningen och uppfylla studiens syfte kommer undersökningen baseras på en kvalitativ ansats. Vilket innebär att datainsamlingen kommer bestå av kvalitativ data (Jacobsen, 2017). Kvalitativ forskning är en systematisk samling och tolkning av textmaterial som uppkommer och används för att undersöka betydelsen av sociala fenomen som upplevs av individerna själva i sitt naturliga sammanhang (Grossoehme, 2014). Det kan både göras av en person eller en grupp av personer där data vanligtvis samlas in genom intervjuer eller observationer (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Denna studie kommer göras genom intervjuer och genom intervjuer kan upplevelser utforskas genom en rad frågor och svar, som ger meningar om individernas erfarenheter (Grossoehme, 2014). Vidare anses kvalitativa metoder vara lämpligast för att kunna skapa mer klarhet kring ett ämne (Jacobsen, 2002). Därför är detta metodval anledningen till att studien grundar sig på en kvalitativ ansats i form av intervjuer.

4.2 Förklaringsmodell

Det finns två inriktningar när det kommer till förklaringsmodeller och de är deduktiv och induktiv. Den deduktiva ansatsen har sin utgångspunkt i teorin medan den induktiva utgår från empirin (Alvesson & Sköldberg, 2008). Abduktion är ett tredje alternativ som växlar mellan deduktiv och induktiv. Abduktionen utgår från den empiriska fakta likt induktionen men avvisar inte de teoretiska föreställningar, vilket visar på en koppling till det deduktiva. Abduktionen tillför en möjlighet att tolka ett överraskande enskilt fall utifrån ett hypotetiskt övergripande mönster som sedan bör bestrykas genom nya iakttagelser (Alvesson & Sköldberg, 2008). Denna studie är abduktiv då vi inledningsvis började med att skapa förförståelse kring byrårotationen och dess inverkan på revisorns arbete genom att läsa tidigare litteratur kring ämnet. Detta byggdes vidare då det upptäcktes att relationen kommer bli en viktig komponent för byråerna för att få tillbaka sina klienter. Revisorer har ständigt förhandlingar med sina klienter och frågan är hur byrårotationen påverkar relationen och förhandlingarna med klienterna. För att få en förståelse för detta lästes tidigare litteratur kring förhandlingar mellan revisorn och klienten, det söktes efter strategier revisorn kan använda under förhandlingarna och vi hittade en del olika strategier som kunde sammanfattas till fyra stycken. Efter en bredare förståelse kring ämnet började vårt fokus på intervjuerna och det utformades en intervjuguide (se bilaga 1) utifrån den litteraturstudie som gjorts. När intervjuerna var gjorda och vi hade empirin förbättrades teoridelen. Att arbeta med ett abduktivt synsätt var nödvändigt för att skapa bra empiri samt förbättra teorin (Alvesson & Sköldberg, 2008).

4.3 Litteraturgenomgång

Studien inleddes genom att få en allmän inblick i ämnet, för att få en blick över ämnet lästes artiklar i tidningen balans samt gjordes granskningar av FAR:s hemsida, bolagsverket och revisionsbyråernas hemsidor, bland annat PWC, KPMG och EY. Vårt första fokus var att få kunskap om det nya rotationskravet och dess regler. Redan från början fokuserade vi på vetenskapliga artiklar, för att hitta de vetenskapliga artiklarna användes Högskolan i Halmstads databas OneSearch där vi bara tittade på Peer-reviewed artiklar och Google Scholar. Sökorden som använts för att hitta relevant litteratur har bland annat varit: *audit firm rotation*, *audit-client negotiation* och *audit-client relationship*. Många av artiklarna som är Peer-reviewed säger samma sak och vi anser därför att de är pålitliga och för att hitta fler relevanta artiklar för ämnet tittade vi på referenserna i de vetenskapliga artiklarna som använts, vi har även hittat ett antal uppsatser som påminner om denna uppsats. Även i dessa uppsatser referenslista har relevant litteratur hittats och som berört vårt ämne.

4.4 Insamling av empirisk data

Vi använde oss av primärdata för att samla in det empiriska materialet, vilket betyder att det empiriska materialet skapats för denna undersökning (Alvehus, 2013). Det gjordes genom intervjuer med auktoriserade revisorer. Genomsnittstiden för en intervju var ungefär 50 minuter och totalt genomfördes 12 intervjuer, det gjordes för att få bredden på undersökningen och för att skapa en bra bild för att få revisorernas syn på hur byrårotationen påverkar förhandlingen och relationen med klienten. Eftersom vi ville komma åt revisorernas åsikter och upplevelser gällande byrårotationen och dess påverkan, är intervjuer det främsta och vanligaste sättet att använda (Alvehus, 2013). Vissa intervjuer gjordes på plats och vissa gjordes via telefon. Vi strävade efter fysiska intervjuer men med tanke på de geografiska aspekterna blev vissa intervjuer via telefon. Fördelar vid personligt möte jämfört med när intervjun är via telefon är att det är lättare att skapa en personlig kontakt med respondenten, vilket kan skapa förtroende och göra att respondenten har lättare för att prata om känsliga ämnen. Är intervjun på plats är det även lättare att observera respondentens kroppsspråk, vilket innebär att vi kan läsa av respondenten och då veta när vi kan gå djupare in i ett ämne eller när respondenten känner sig besvärad och inte vill berätta mer om ett specifikt område. Däremot har telefonintervjun fördelen att intervjuareffekten minskar, det betyder att vi som intervjuar kan påverka respondentens beteende genom vår närvaro. För det är inte bara vi som kan observera respondenten, respondenten kan även observera vårt ansiktsuttryck och kroppsspråk med mera (Jacobsen, 2002). Även om det finns fördelar och nackdelar med båda sätten anser vi att resultatet är tillförlitligt. Det beror på att vi i stort sätt fått samma svar från respondenterna oavsett om intervjun varit på plats eller via telefon. När vi hade intervjun ansikte mot ansikte valde vi en plats som var naturlig för respondenten. Vi ville att respondenten skulle känna sig bekväm i situationen och intervjun gjordes därför på respondentens arbetsplats (Jacobsen, 2002).

Vi valde att göra semistrukturerade intervjuer vilket innebär att vi hade en intervjuguide med ett antal öppna frågor kring förhandlingen mellan revisorn och klienten, revisorns förhandlingsstrategier, byrårotationen samt utbytesteorin. Att vi gjorde semistrukturerade intervjuer beror på att vi ville anpassa intervjuerna till respondenternas svar samt att vi ansåg att respondenternas svar vid denna typen av frågor skulle öka sannolikheten för att få användbara svar. Då har respondenterna möjlighet att påverka intervjuens innehåll mer än vid andra typer av intervjuer (Alvehus, 2013). Vi strävade efter att få höra mycket information av varje respondent och det skulle därför inte fungerat att använda samma följdfrågor till alla. Att vi använde semistrukturerade intervjuer gjorde att vi inte låste oss till en viss ordningsföljd på frågorna, utan tog frågorna när det föll sig naturligt.

Vi ville att intervjuerna skulle flyta på samt att vi inte skulle behöva lägga tid och fokus på att anteckna under intervju, därför valde vi att spela in alla intervjuer. Det gjorde att vi båda kunde ha fullt fokus på samtalet vilket gjorde att intervjun kunde flyta på lättare och vi kunde få med direkta och ordagranna citat. Dock finns det också negativa konsekvenser av att spela in en intervju. Det kan göra att respondenten reagerar negativt på att bli inspelade och inte är bekväma under intervjun (Jacobsen, 2002). Vi kände att det inte var något problem för oss. Innan varje intervju frågade vi om det var okej att vi spelade in och förklarade att det skulle transkriberas efter intervjun. Alla respondenter kändes positiva till det och förstod att det underlättade för oss. Efter intervjuerna var det några av respondenterna som meddelade att de ville ha empirin när den var klar. Vilket vi valde att skicka till alla, även till dem som inte frågade efter det.

4.4.1 Respondenturval

För att få välgrundad information och för att kunna besvara vår forskningsfråga som är *”Hur kan det obligatoriska byrårotationskravet påverka förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten?”* samt för att uppfylla studiens syfte behövde vårt respondenturval bestå av revisorer som arbetat ett antal år med bolag av allmänt intresse. Det beror på att dessa bolag omfattas av reglerna kring byrårotationen och för att revisorerna ska ha erfarenhet kring ämnet. Vidare gällde det att revisorerna är påskrivande revisor på en del av bolagen, det visar på att de då har det yttersta ansvaret och troligtvis är den som leder revisionen samt den som främst har diskussionen med klienten.

Eftersom inte alla revisionsbyråer har bolag som ingår i bolag av allmänt intresse blev det en utmaning att hitta de med rätt erfarenhet och kompetens. Vi har valt att rikta in oss på de fyra största revisionsbyråerna EY, KPMG, PwC och Deloitte just på grund av att dessa byråer är de som sitter på flest bolag som omfattas av byrårotationsreglerna. Främst har vi riktat in oss på storstäderna men även vissa revisionsbyråer i mindre städer runt om i Sverige hade revisorer som kunde ställa upp. Vi började med att kontakta kontakter vi redan hade inom branschen, kunde inte våra kontakter ställa upp hjälpte de oss att hitta andra på byrån som hade rätt erfarenhet och kompetens. Hade vi ingen kontakt på en revisionsbyrå tittade vi deras hemsida och ringde dem vi ansåg vara aktuella, hittade vi ingen på hemsidan ringde vi byråns växel och blev kopplade till en revisor som växeln trodde skulle passa. Om personen vi ringde inte arbetade med bolag av allmänt intresse fick vi namn och nummer till någon som gjorde det på byrån. Majoriteten av alla vi intervjuade var partners på sin byrå och de som inte var partner hade oftast något annat ansvar. Vi valde även att intervjua G.G som är högt uppsatt inom FAR och vice VD på en av Big-4 byråerna. Det gav oss inblicken i hur FAR ser på byrårotationen och dess påverkan på förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten.

Respondent	Titel	Byrå	Yrkeserfarenhet
A.A	Auktoriserad revisor & partner	EY	15 år
B.B	Auktoriserad revisor & partner	PwC	30 år
C.C	Auktoriserad revisor	PwC	10 år
D.D	Auktoriserad revisor & partner	Deloitte	15 år
E.E	Auktoriserad revisor & partner	Deloitte	19 år
F.F	Auktoriserad revisor & partner	KPMG	37 år
G.G	Auktoriserad revisor, partner, vice VD och högt uppsatt inom FAR	En av Big-4	25 år
H.H	Auktoriserad revisor, partner & VD	En av Big-4	23 år
I.I	Auktoriserad revisor	PwC	21 år
J.J	Auktoriserad revisor	En av Big-4	8 år
K.K	Auktoriserad revisor	Deloitte	24 år
L.L	Auktoriserad revisor	En av Big-4	12 år

Tabell 1: Respondenturval

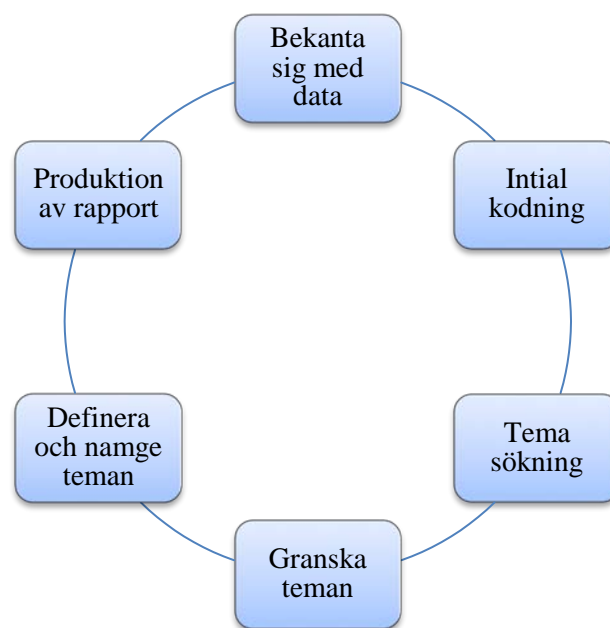
4.4.2 Operationalisering

Vår intervjuguide behövde bestå av bra konstruerade frågor för att kunna skapa en användbar data för att besvara och uppfylla undersökningens frågeställning och syfte. Undersökningen har som huvudsyfte att skapa förståelse kring den obligatoriska byrårotationen och dess inverkan på revisorernas relationer och förhandlingar med klienterna. Vi har därför valt att titta på hur utvecklingen sker genom att observera hur revisorer arbetar idag i dessa förhandlingar.

Intervjuguiden konstruerades utifrån teorimodellen (se figur 2) som även är den teoretiska referensram som finns i uppsatsen. Detta för att skapa relevant empiri som sedan analyserades ihop med den teoretiska referensramen, det för att undersöka och uppfylla studiens syfte på bästa sätt. Själva skapandet av intervjufrågorna har som sagts baserats kring några nyckelbegrepp som återfinns i den teoretiska referensramen. Dessa var förhandlingen mellan revisorn och klienten för att sedan gå in närmare in på revisorns förhandlingsstrategi och slutligen komma in på byrårotationen samt utbytesteorin. Intervjuguiden konstruerades generellt för alla respondenter och anledningen till att det utformats en generell intervjuguide är för att vi velat ställa samma frågor till olika personer för att utvinna deras erfarenheter och kunskaper som revisor. Följdfrågorna har sedan varierat beroende på deras svar.

4.4.3 Analysmetod

Det finns olika vägval när det kommer till att analysera data som är framtagen genom en kvalitativ forskningsmetod. Ett av de olika vägvalen är tematisk analys. Vi har valt att använda tematisk analys som en metod för att analysera empirin som tagits fram. Den tematiska analysen är en av de mest förekommande metoderna när det kommer till en analys av kvalitativ data. Detta för att vi vill hitta mönster och teman för den insamlade data för att kunna göra en analys. Enligt Braun och Clarke (2006) finns två typer av tematisk analys vilket är en induktiv eller en deduktiv metod. Den deduktiva metoden kännetecknas uppifrån och ner medan den induktiva är nerifrån och upp. Den induktiva metoden handlar därmed om att temana är starkt kopplade till den data som har framtagits. Vilket kan göras om data har samlats via intervjuer eller fokusgrupper (Braun & Clarke 2006). Processen för att genomföra en tematisk analys består av sex faser som presenteras av Braun och Clarke (2006) och utfördes som en process för att göra en tematisk analys, vilket beskrivs i Figur 3.



Figur 3: Tematisk analys

Bekanta sig med data

Intervjuerna som gjordes spelades in på grund av att vi inte ville att värdefull information skulle falla bort. När intervjuerna var klara transkriberades inspelningarna. Enligt Jacobsen (2002) är detta viktigt och bidrar till att en helhetsbild lättare skapas av den data som har tagits fram. Enligt Braun och Clarke (2006) handlar det om att fördjupa sig i data som har tagits fram genom att bekanta sig med den, det görs genom att läsa igenom datan ett flertal gånger. Detta bidrog till att upptäcka och identifiera olika mönster, som ligger till grund för analysen.

Initial kodning

Efter att bekantat oss med vår data var det dags att koda. Innan kodningen började läst vi vår data ett flertal gånger och i samband med detta markerades det vi tyckte var intressant och som skulle komma till nytta för att besvara frågeställningen. Vidare gjordes en sammanställning av idéer med hur kodningen av data kunde ske för att sedan koda utifrån det som skulle bli bäst.

Tema sökning

När all data kodats och samlats handlar denna fas om att gruppera koderna till övergripande teman. Vi hade sedan innan teman som vi utformade frågorna efter vilket gjorde att vår data smidigt kunde passas in i dessa teman. Efter att koderna grupperats började vi analysera och överväga hur koderna kunde kombineras i olika teman. I denna fas grupperades koderna till tre teman vilka är förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten, relationen mellan revisorn och klienten samt byrårotationen.

Granska teman

I fasen efter att de olika koderna samlats och grupperats efter givna teman, började processen med att läsa igenom för att se sammanhängande mönster. Fanns inga mönster justerades vår data och antingen passade den till andra teman eller övervägdes det om den behövdes. Det medförde att vi fick en bra uppfattning kring hur de olika teman passade ihop samt en övergripande bild över vår data.

Definiera och namnge teman

I denna fas skapades vissa underteman, som är de fyra förhandlingsstrategierna. Det gjordes för att få struktur samt justerades benämningen på några teman för att bättre passa i förhållande till forskningsfrågan.

Produktion av rapporten

Den sista fasen handlar om att sammanställa analysen. Vilket har gjorts i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställning.

4.5 Studiens trovärdighet

När en studies trovärdighet diskuteras, är det begreppen validitet och reliabilitet som används. Det handlar om att undersöka studiens kvalitet. Med begreppen menas om studien mäter det den avser att mäta och om tillförlitligheten är bra (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Det är studiens trovärdighet som avgör hur acceptabel den kommer vara i andra människors ögon (Bryman, 2018). Däremot skiljer sig begreppen beroende på om det är en kvantitativ eller kvalitativ studie. I en kvalitativ forskning har begreppen en annan innebörd där det handlar om kvalitén på studiens forskningsprocess (Patel & Davidson, 2011).

4.5.1 Validitet

Validitet handlar om i vilken utsträckning studien mäter och beskriver det den är avsedd att mäta (David & Sutton, 2016; Grosseohme, 2014). Validitet kan delas upp i inre och yttre validitet (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Den inre validiteten kännetecknas av matchningen mellan det studien har för avsikt att studera och vad den faktiskt studerar (David & Sutton, 2016) och kausaliteten där emellan, det vill säga orsakssambandet (Bryman, 2018). Detta handlar dock om kvantitativa studier, men den inre validiteten kan även användas vid kvalitativa studier. Enligt Bryman och Bell, (2013) handlar den inre validiteten i en kvalitativ studie om det finns en överensstämmelse mellan forskarens observationer och de teoretiska idéer som utvecklas. Det har gjorts eftersom intervjuerna och empirin som samlats in genomförts med ett antal frågor som baserats på den teoretiska referensramen som skapats. Detta har gett oss tillgång till bra data kopplat till den teoretiska referensramen samt gett oss möjligheten att justera vår teoretiska referensram till det bättre. Vidare har det medfört att vi kunnat analysera och tolka de olika nyckelbegreppen för att hitta gemensamma faktorer.

Den yttre validiteten handlar om hur studiens resultat kan generaliseras till andra situationer (Söderbom & Ulvenblad, 2016), bland annat hur resultatet kan generaliseras till en större population eller tillämpas på olika miljöer. Den yttre validiteten bestäms genom storleken och representativiteten på urvalet (David & Sutton, 2016). Vilket är något som är svårt i en kvalitativ studie på grund av det begränsade urvalet (Bryman & Bell, 2013). Detta kan innebära att den yttre validiteten försämras (Bryman & Bell, 2013), vilket vi är medvetna om. Däremot har studien inte som avsikt att skapa generalisering utan att skapa förståelse genom att försöka skapa en tillräckligt bra bild av verkligheten, det gjordes genom våra 12 intervjuer. För att säkerställa att vi tolkat respondenterna rätt, skickades respektives empiri till respondenten, det för att validera empirin. Efter 12 intervjuer kände vi att en mättnadsgräns hade uppnåtts, när samma svar återupprepades (Jacobsen 2002).

4.5.2 Reliabilitet

Reliabiliteten hänvisar till vilken utsträckning resultatet är upprepbart (Grossoehme, 2014), det vill säga i vilken utsträckning mätningen går att upprepa, oberoende på vilket mätinstrument som används eller vilken person som undersökningen görs på (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Empirin måste vara tillförlitlig samt trovärdig och med det menas att undersökningen ska gå att lita på. Undersökningen ska vara utförd på ett sätt som är trovärdigt och som väcker tillit. Vi säger ofta att en undersökning har hög tillförlitlighet när samma mätinstrument eller samma metod för datainsamlingen ger samma resultat (Jacobsen, 2002). Enligt Bryman och Bell (2013) skiljer reliabiliteten på intern och extern. Intern reliabilitet handlar om hur forskarlag är överens om hur de ska tolka ett fenomen medan den externa kännetecknas av att undersökningen kan upprepas (Lecompte & Goetz 1982).

Vi är medvetna om att kvalitativa intervjuer är svårare att replikera och att det därför kan vara svårt att skapa reliabilitet i studien. Däremot menar Patel och Davidson (2011) att det inte behöver vara låg reliabilitet bara för olika svar kan uppstå på frågorna. Orsaker till att det uppstår olika svar är för att det finns olika uppfattningar och insikter. Reliabiliteten bör istället ses till den unika situationen, det vill säga om frågorna lyckats fånga den unika situationen och att detta yttrar sig i variationer. Vi vill försöka uppnå en hög tillförlitlighet i vår studie och vår bedömning är att reliabiliteten är god. Anledningen är att vi ställt samma frågor till respondenterna, med förklaringen att respondenterna öppet får diskutera sina åsikter. Vilket medfört att ledande frågor undvikits och stärkt studiens tillförlitlighet. Eftersom frågorna är öppna och personliga har vi föreslagit rätten att vara anonym, vilket vi tror skapade en trygghet hos respondenterna och ökade tillförlitligheten i de svar vi fick.

4.6 Etiska överväganden

En undersökning innebär oftast att den enskilda individens privatsfär ingrips detta medför att etiska dilemman uppstår i situationer där individerna undersöks, det beror på att undersöks-personerna oftast tenderar att uppträda annorlunda jämfört med vad de skulle gjort i en vanlig situation (Jacobsen, 2002). Vidare menar Silverman (2017) att det är viktigt att samla innehållsrik data eftersom det är en fundamental komponent i en kvalitativ studie. I denna studie har ett etiskt förhållningssätt försökts att uppnås för att få en innehållsrik data och för att kunna besvara frågeställningen på bästa sätt. Detta genom att respondenterna bland annat fått delta frivilligt i undersökningen, utan påtryckningar samt att informationen som samlats in har betraktats som känslig. Slutligen har den sekundärdata som har samlats in försökts att presenteras utan egna tankar och synpunkter.

5 Empiri

I detta kapitel presenteras respondenterna samt intervjuerna som gjorts med dem. Kapitlet är strukturerat på ett sådant sätt att varje respondent får ett eget avsnitt för att få en inblick av vad respondenten säger i intervjun. Vidare är det strukturerat med underrubriker, det börjar med en allmän beskrivning om respondenten för att sedan gå närmare in på förhandlingen, relationen och byrårotationen. Eftersom empirikapitlet blev relativt stort finns en sammanfattande tabell (se bilaga 2) där det viktigaste i varje intervju presenteras i punktform.

5.1 A.A – EY

På EY arbetar A.A, han är kontorschef och har arbetat i bolaget i ungefär 15 år. Utöver att A.A är kontorschef är han också auktoriserad revisor och partner. Han arbetar framför allt med större bolag, bolag som vill bli noterade eller bolag som är dotterbolag till internationella koncerner. Intervjun ägde rum den 12 mars 2019 klockan 11:00 på EYs kontor.

5.1.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

När revisionen genomförs uppstår alltid frågor det kan diskuteras om och A.A brukar ha löpande dialoger under året med klienterna, för klienterna vill ofta vara förutseende. Diskussionerna A.A har med klienterna anser han är en naturlig del av arbetet, eftersom arbetet går ut på att granska räkenskaper och då uppstår det frågor. Dock tycker inte A.A att termen borde vara förhandling, då det låter som att parterna ger och tar. Han menar istället att benämningen borde vara diskussion, eftersom det är diskussioner parterna har. Klienten ger sin syn som revisorn utmanar beroende på deras syn. Det ligger i revisorernas roll att vara professionellt skeptiska, vilket innebär att de ska ifrågasätta antaganden och titta på bolagets prognostiseringsförmåga. Ordet förhandling förknippar A.A med arvodesförhandlingen som sker någon gång per år, när de ska sätta arvudet för året. Enligt A.A är diskussionerna lite som en fotbollsmatch eftersom spelarna inte alltid håller med domaren, och samma gäller för revisorn. Klienterna håller inte alltid med i det revisorn säger och då blir det en diskussion. Det är främst vid bedömningsposter, som värdering av goodwill eller vid värdering av varumärken som dessa diskussioner uppstår, det vill säga värderingen av framtiden och vilken syn de båda parterna har på hur det kommer gå för företaget.

”Det är klart att det kan bli diskussioner. Vi kan ibland ha med noteringar i våra avrapporteringar där vi har en avvikande uppfattning, men så länge det inte är ett belopp eller ett fel som göra att det skulle påverka vår revisionsberättelse, kan kunderna vägra.”

Klienterna kan vägra även om felet är väsentligt, men då är det något A.A måste skriva om i revisionsberättelsen, vilket är något många bolag vill undvika. När A.A säger till klienten att de måste justera felet för att han annars skriver om det i revisionsberättelsen, då blir det oftast att bolagen justerar. Även om det blir en del diskussioner med klienterna är de i majoriteten av gångerna överens. När parterna inte är överens beror A.As tillvägagångssätt på hur väsentlig frågan är. Är det en fråga som kommer påverka revisionsberättelsen, är det ultimata hotet enligt A.A att säga att han kommer skriva en oren revisionsberättelse, dock är bolaget ändå inte tvungna att ändra och kan fortfarande vägra. Då är det något A.A får förhålla sig till. Men att hota med en oren revisionsberättelse är inget A.A gör om felet inte är väsentligt. Enligt A.A är det bästa sättet att möta klientens ståndpunkter genom fakta och sakliga argument. Han försöker helt enkelt förklara för klienten varför han har en annan ståndpunkt, men det beror också på om felet är kopplat till ett regelverk eller om det är ett värderingsfel. Vid redovisningsfrågor vänder sig ofta klienten till A.A när de själva kört fast, därför blir frågorna tämligen komplicerade. Därför har A.A kontakt med EYs redovisningsexperten, skatteexperter och momsexperten för att diskutera frågorna han själv inte kan svara på. Ett annat sätt A.A använder för att få klienten

att ändra felet är att meddela hur andra företag gjort i liknande situationer och det är fördelen med att vara revisor. En revisor ser och hör mycket, de kan aldrig prata om vilka klienter som gör vad eftersom de har tystnadsplikt, men de kan säga hur andra företag gör. I en förhandling försöker A.A alltid hålla en bra relation med sina klienter. Det göra att resultatet ibland blir annat än vad han från början hade tänkt. Det gäller främst förhandlingar om arvode och aldrig om väsentliga fel. Revisorer vill alltid tjäna mycket pengar och klienter vill alltid ha det billigt, det gör att priset oftast hamnar däremellan, vilket gör att A.A kan bli mer eller mindre nöjd över resultatet. Det kan han även bli när det gäller redovisningsfrågor. Ibland tycker A.A att klienten borde ändra ett fel fast klienten inte vill, då kan han få pruta lite med sig själv.

”Men man prutar aldrig så pass långt att vi godkänner saker som vi inte borde ha godkänt, utifrån att det är väsentliga saker, så att säga. Dels får vi inte göra det och sedan som sagt är det mycket tillsyn idag, skulle vi godkänna och släppa igenom det, och det ändå är väsentligt, ja då kan man hamna lite illa till.”

5.1.2 Relationen mellan revisorn och klienten

De flesta relationer A.A har är långvariga och för att klienterna ska vara nöjda och återkomma varje år gäller det att A.A gör ett bra arbete med bra kvalitet och att det inte kommer upp sena överraskningar samt sena noteringar. Det är sånt som varken han som revisor eller klienterna tycker om. Det allra viktigaste är att ha en fungerande relation med individerna på bolaget, att parterna har en bra dialog och att bolaget kan ringa och känna att revisionsbyrån är tillgänglig och att klienten får svar på sina frågor. Många bolag vill ha sin revisionsfirma som ett bollplank dit de kan ringa och ställa frågor i olika sammanhang och då gäller det för A.A och hans kollegor att kunna hjälpa dem. Det är människor A.A arbetar för och ibland fungerar inte personkemin.

”Det är klart att ibland kan man vara oense om frågor. Sedan är det klart, att det har hänt någon gång att man känner att relationen försämras för att man helt enkelt har för mycket frågor och för mycket diskussioner och att man har väldigt olika syn på det då.”

För att försöka lösa problemet kan bolaget göra förändringar på sin sida, men ibland får även A.A göra förändringar. Det kan vara att någon i teamet kört fast i relationen och att de då byter ut den personen, men det kan också bli att bolaget byter revisor. Att A.A väljer att arbeta med vissa klienter behöver inte bara vara för de ekonomiska fördelarna utan ibland kan det vara ett bolag som är bra att ha på Cv:t för medarbetarna på EY, det kan också vara ett bolag som är bra för EY att revidera för att i framtiden kunna få andra uppdrag, det kan till exempel vara att EY vill komma in i en ny bransch och därför behöver sänka priset.

5.1.3 Byrårotationen

Vid byrårotationer förväntas revisorn sätta sig in i bolaget redan från år ett eftersom revisorn ska skriva på revisionsberättelsen då också, men A.A menar att första året kan vara lite knöligt, då det tar några år för en revisor att sätta sig in i bolaget och utveckla kunskapen och relationen till bolaget. Det förenklar för båda parterna när revisorn har gjort revisionen i några år, men revisorn ska göra tillräckligt för att samma slutsats ska uppnås även första året. Enligt A.A är långvariga relationer bra då revisorn lär känna klienten vilket leder till att revisionen blir bättre. Om A.A hade varit utomstående skulle han säga att oberoendet påverkas men som revisor anser A.A inte att det påverkar revisorns oberoende.

”Vi har till exempel HM som jag jobbade med när jag var i Stockholm, det fanns aldrig på kartan att man har en diskussion om att man kanske släpper igenom något eller att man inte tittar på något. Utan man har exakt samma fokus där som hos vilken kund som helst.”

HM har alltid varit klient hos EY och fördelen är att revisorn känner bolaget bättre och kan deras system och hur de arbetar samt hur flödena går. Enligt A.A gör långvariga relationer att precisionen och kvalitén blir bättre och inte att revisionen blir sämre på grund av oberoendskålet. Långa relationer är effektivt för klienten, revisorerna känner klienten och vet därför vilka experter som behövs.

Enligt A.A är det ingen skillnad på att förhandla med en klient som inte ska vara kvar på grund av byrårotationen jämfört med en klient han kommer behålla. I vissa fall vet A.A att han kommer tappa klienten och i vissa fall tror han att klienten kommer vara kvar nästa år, bolag kan byta ägare och ofta vill den nya ägaren använda sina revisorer. Det kan också vara att EY vinner en upphandling för en ny klient, men ett halvår senare blir bolaget uppköpta och byter revisor ändå. Därför sker alla förhandlingar på samma sätt oavsett om bolaget ska vara kvar eller inte, som revisor vet A.A aldrig vad som kommer hända i framtiden. Sedan är revisorer idag övervakade från många olika håll, både internt och externt och måste därför granska alla på liknande sätt. Därför kan inte A.A lyfta oväsentliga fel bara för att dra upp arvodet när han vet klienten inte ska vara kvar. Sedan kan A.A tycka att det är skönt för sig själv att få bort poster som inte är väsentliga, även om de inte påverkar revisionsberättelsen, men som ändå finns där. Enligt A.A är det inte lönsamheten som är det viktigaste utan att byrån har kvalitet, det beror på att hela deras globala varumärke är mycket värt. Gör han som revisor något ordentligt fel kostar det att reparera och i värsta fall går det inte att reparera. Det finns ingen klient som är viktigare än EY och varumärket. Därför skulle A.A aldrig kunna godkänna ett väsentligt fel. Något som uppstår oftare nu jämfört med innan byrårotationens införande är offertförfrågningarna. När det gäller arvodet tror A.A det kommer bli dyrare för klienterna nu när byrårotationen införs och innan offerten skickas försöker A.A och teamet ta reda på om det är en skarp offert eller bara en prisförfrågan, särskilt vid de stora offerterna.

”För det är klart vi lägger i många fall, framförallt om det är större offerter, då lägger vi otroligt mycket tid på en offert. Det kan vara att man reser runt till dotterbolag, det kan vara att samla in Cv:n från 50 länder, beräkna arvoden, det ska göras massa fotograferingar inför offerten, det är jättemycket jobb med en stor offert. Det är klart, då vill man i bästa fall ha förstått lite grann om det är en skarp offert eller om det bara är att företaget går ut för att lyssna om de har rätt pris.”

När byrårotationen infördes blev det lättare för A.A att veta om det är en skarp offert eller en prisförfrågan. Det beror på att revisorn nu vet om bolaget måste byta och om den sittande revisorn inte får sitta kvar. Har den nuvarande revisorn bara suttit i 10 år och kan bli omvald 10 år till, kan A.A känna av signalerna. Är klienten nöjd med sin nuvarande revisor och det fungerar bra, kan A.A lägga mindre engagemang i processen för att han någonstans vet att de bara är ute för att kontrollera pris. En konsekvens A.A märkt i och med byrårotationen är att det aldrig har varit lika många upphandlingar som det har varit den senaste tiden. Bolag som berörs av byrårotationen har redan börjat gå ut på offertförfrågningar vilket har lett till att revisionsbyrån har fått lägga tid på att göra offerter. Något annat A.A tror är att det kan bli en kulturell skillnad, det vill säga att bolag kommer byta revisor lite oftare även om de inte behöver byta revisor. Han tror också att detta kan spegla sig till större ägarledda bolag som egentligen inte omfattas av regeln.

5.2 B.B – PwC

I över 30 år har B.B arbetat som revisor. Idag är B.B partner på PwC, hon är auktoriserad revisor och påskrivande revisor på ett antal bolag. Intervjun gjordes den 19 mars 2019 klockan 16:00 via telefon.

5.2.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Enligt B.B är ordet förhandling rätt specifikt och inte rätt att använda i flertalet sammanhang när det talas om diskussioner mellan parterna. Däremot finns ständigt diskussioner gällande frågor där hon och klienten har olika åsikter. Diskussionerna kan innefatta olika typer av frågor, ett exempel är om parterna har olika åsikter i en redovisningsfråga. Det är viktigt för B.B att vara överens med klienten gällande hur de olika posterna ska redovisas och det är en önskan att parterna aldrig behöver ha diskussionerna. Det vill säga att de har en samsyn i hur redovisningen ska göras. Enligt B.B är det svårt att uppskatta hur ofta diskussionerna sker och det beror oftast på situationen. Ibland kan hon och klienten hamna i en situation där de har olika uppfattningar om hur redovisningsregeln ska tolkas. I stora bolag har klienten ofta någon redovisningskunnig vilket kan leda till att diskussionen mynnar ut till någon sorts samsyn. Om det uppstår olika ståndpunkter i diskussionerna beror B.Bs agerande på vilken fråga det rör sig om. Är det en fråga med bedömningsutrymme som exempelvis goodwill, kan B.B exempelvis kräva tydliga upplysningar i årsredovisningen gällande hur bolaget har resonerat och vilka parametrar de har använt i sin bedömning. Andra frågor är mer ”svartvita” och där kommer överväganden om en ören revisionsberättelse in. Om B.B och klienten har olika åsikter kring en redovisningsfråga finns det olika tillvägagångssätt B.B kan använda och det beror på allvaret i frågan. Framst försöker hon lösa det genom en diskussion med klienten. Diskussioner B.B har med klienten kan leda till att hon inte känner sig nöjd över resultatet.

”Ja det är klart att jag kan landa där. Till exempel om jag landar i att jag måste avge en ören revisionsberättelse därför att jag inte lyckats övertyga styrelsen om att jag uppfattar att det här är så fel, så att jag inte ge en ren revisionsberättelse. Det är aldrig roligt”

Att klienter försöker styra B.B är inget hon upplever utan det är mer att det uppstår diskussioner för att det finns olika åsikter kring en fråga. Något som aldrig förekommer är att B.B försöker tillfredsställa klienten behov och strunta i sina egna, för avsikten är att klienten ska förhålla sig till regelverket vilket är något som klienten också vill göra. Om det däremot är avvikelser som inte ryms inom väsentlighetsnivån är det något B.B får ta ställning till.

”...jag säger att här gör vi en annan bedömning än vad bolaget gör. Vi tycker att det här är fel men det ligger under vår materialitetsgräns. Så därför kan jag släppa den.”

I slutänden summeras alla små avvikelser och kan tillsammans utgöra ett väsentligt belopp. Det kan leda till att B.B inte kan avge en ren revisionsberättelse då det är allt för många enskildheter. Det är inget B.B varit med om men det kan förekomma. Alla avvikelser rapporteras till styrelsen för bolaget. Blir diskussionen med klienten ”tuff” och det är en väsentlig fråga diskuterar B.B sannolikt med revisionsteamet först och sedan med specialister på revisionsbyrån. Leder det inte till att parterna kommer överens eskalerar frågan och tas upp på en högre nivå, sedan kan det mynna ut i en ören revisionsberättelse. Innan det händer kopplas en expertpanel in som också bedömer frågan. Expertpanelen ska alltid kopplas in om det finns risk att revisorn behöver avge en ören revisionsberättelse. Det är B.B som slutligen tar beslutet, men hon gör det inte ensam. Ibland kan B.B förstå klientens resonemang och deras framtidsbeskrivningar kring ett redovisningsproblem men det handlar inte om att ge och ta utan att det finns olika uppfattningar. Bolagen har ett informationsövertag som gör att de kan förklara på ett annat sätt vilket leder till att hon förstår mer var de kommer ifrån, men B.B måste få underlag eller dokumentation som stödjer klientens åsikter. Vid exempelvis bedömning av goodwill tittar hon på prognosticerat resultat för X år framåt. Då vill B.B veta att det prognosticerade resultat bygger på affärsplaner som är fastställda av styrelsen, att budgeten är beslutad av styrelsen och att den hänger med prognosen samt att historiska resultat pekar på att budget och prognoser kommer att infrias.

5.2.2 Relationen mellan revisor och klienten

Enligt B.B bidrar diskussioner mellan revisor och klienten till nytta genom att parterna lär känna varandra och att B.B kan visa upp kompetensen byrån har. För att uppnå en långvarig relation krävs ett fungerande samarbetet och att det finns en dialog med bolaget samt med styrelsen och att det finns ett förtroende i dialogen. Det är också viktigt enligt B.B att företagsledningen känner att de har en revisor som bolaget kan vända sig till med svåra frågor och att frågorna tas upp direkt samt att bolaget får goda råd genom en kunnig person. För B.B är det även viktigt att styrelsen känner att de har en revisor de kan lita på och som går igenom räkenskaperna, samt en revisor där de kan ha en dialog. Det är också viktigt att klienten känner sig trygga med att revisorn lyfter alla de väsentliga frågor som uppkommer, samt att klienten vet att revisor känner verksamhet och kan känna sig trygga med att revisorn fångar upp de viktiga frågorna. Nyttan som skapas via diskussionerna anser B.B är en förutsättning för att skapa en långsiktig relation. Nyttan är en förutsättning till att byrån får visa upp sig.

”Självklart i den här typen av dialoger där man har olika åsikter och så, det är klart att det i grunden, det behöver inte alltid vara trevliga diskussioner, men det är alltid ett tillfälle att visa upp vilken styrka som revisionsbyrån har.”

Dialogerna som hålls kontinuerligt anser B.B kan påverka relationen. De flesta diskussioner som görs med klienten har till avsikt att det ska bli rätt, vilket klienten också är införstådda med. Sedan kan allt för många diskussioner påverka relationen och som revisor gäller det att fundera på om samarbetet verkligen fungerar. En revisor vill inte arbeta med bolag som är i ytterspår i att tolka allt och hela tiden ligger i utkanten av vad som är rätt, det är enligt B.B en jobbig situation för revisorn. Ju fler börsbolag B.B har diskussioner med och ju fler individer som får arbeta med svåra redovisningsfrågor, och frågor som kan vara branschspecifika desto mer kompetens bygger de upp inom byrån vilket är en nytta som de känner. Det är enligt B.B viktigt att även klienterna känner nyttan, vilket hon tror att de gör. För det är en viktig faktor för att förbättra relationen och öka förtroendet.

5.2.3 Byrårotationen

När det kommer till byrårotationen menar B.B att det tvingas fram en rotation och att det egentligen bör vara ett fritt val. För det tar några år för en revisor att lära känna bolaget och göra ett bra jobb och då finns en risk enligt B.B att revisionskvalitén blir sämre i början av ett nytt revisionsuppdrag. När det kommer till konsekvenser anser B.B att det är svårt att säga vad som har setts hittills och inte bara i Sverige. Rotationsreglerna kommer medföra att de stora uppdragen förblir hos Big-4 byråerna och inte fördelas på de övriga byråerna som vill arbeta med börsbolag. Detta för att det kostar att arbeta med bolag av allmänt intresse. Vid frågan om rotationsreglerna kommer påverka förhandlingar eller relationen mellan revisorn och klienten menar B.B att det inte kommer att göra det, anledningen är att en revisor är så hårt kontrollerad, både av byrån och revisionsinspektionen.

”Det kan absolut vara så att även efter att man har slutat jobba som revisor med en klient, så kan de komma tillbaka och vilja få stöd och hjälp i en redovisningsfråga”

Är det en ny klient som har bett om en offert brukar klienten också vilja veta vilka revisorerna på byrån är och då lämnas alltid referenser. De referenserna är alltid från andra klienter så ur det perspektivet är det bra att bevara den yrkesmässiga relationen.

5.3 C.C – En av Big-4

I tio år har C.C arbetet inom revision. Han är auktoriserad revisor, påskrivande revisor samt ansvarig revisor för många större bolag. Han är även personalansvarig. Intervjun gjordes den 15 mars 2019 klockan 8:00 via telefon.

5.3.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten

Enligt C.C sker det mer diskussioner än förhandling och i bra relationer diskuteras det relativt tidigt när olika frågeställningar dyker upp. En önskan är att klienten tar upp diskussionen direkt, för det är inte en diskussion som ska göras när bokslutet är färdigt. Enligt C.C följer han klienten under hela året och diskuterar de frågor som dyker upp allt eftersom, vilket oftast leder till att parterna har en gemensam syn eller en gemensam slutsats i slutändan när bokslutet ska fastställas. Sedan finns det situationer där klienten har en avvikande uppfattning eller tolkning, men det behöver inte alltid betyda att det leder till att det uttrycks i revisionsberättelsen. Enligt C.C beror det på legitimiteten i frågeställningen och utgår ifrån begreppet väsentlighet inom revision. Ett väsentligt fel är enligt C.C inte något att förhandla om, men om felet inte är väsentligt kan det accepteras. Vid väsentliga fel måste C.C kräva en justering. Enligt C.Cs tidigare erfarenheter vill han påstå att de flesta bolagen vill göra rätt för sig och brukar lyssna på vad han har att säga. När tillfällen där avvikelser finns men där det inte är väsentligt menar C.C att han alltid försöker förklarar för klienten att han har en annan uppfattning men att det inte är väsentligt och att det inte behöver justeras under dessa förhållanden men att det kan bli väsentligt nästa gång. Enligt C.C är det viktigt att han och klienten kommer fram till en samsyn. Det är okej om klienten tycker annorlunda, men det är viktigt att C.C får veta varför klienten tycker det och att de kan prata om det för att skapa förståelse kring varför det finns olika uppfattningar. Samarbetet är enligt C.C viktigt men det får inte missuppfattas.

”Vi ska vara oberoende i våra slutsatser och i våra jobb. Men det är viktigt med någon sorts samsyn, någon slags förståelse för varandras jobb. Det tycker jag är viktigt, att man hittar något samarbete eller dialog för att underlätta och för att det ska bli så bra som möjligt.”

Ett tillvägagångssätt när det kommer till tolkningar av exempelvis en standard där det finns ett tolkningsutrymme är att använda specialister som är experter på just dessa standarder i IFRS. Då gäller det att förklara för klienten att detta är specialistens bedömning för att sedan se hur klienten gjort sin bedömning och ta diskussionen därifrån. Dessa tolkningsfrågor gör att det blir svårt att avgöra vad som är rätt eller fel och C.C försöker övertyga sina klienter genom att få klienterna att förstå och inte bara upplysa om avvikelserna som finns. På det sättet försöker C.C utbilda klienterna för att gemensamt lösa problemet och ta dialogen vidare därifrån. I extrema fall finns tillfällen där C.C försöker övertyga klienten genom sitt inflytande och det kan vara genom att kräva en justering och att det annars kommer nämnas i revisionsberättelsen.

”Saker och ting ska vara rätt oavsett när vi skriver på i slutändan och hur man uppnår det resultatet är lite av ett hantverk.”

5.3.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Enligt C.C bidrar dialogerna med klienten till en bättre relation, då klienten ger ut kunskap om sin bransch och de frågeställningar som uppkommer samt att dialogen är givande. Enligt C.C är revisionen tämligen abstrakt och revisorer arbetar med att bekräfta något. Många gånger kan C.C komma med tips och råd längs vägen vilket han tror uppskattas av klienterna, speciellt för att kunna inge förtroende för klienten och skapa en långsiktig relation. Ibland arbetar han efter att vägleda i ett antal frågor som dyker upp längs vägen, det händer att en del frågor är mer affärsmässiga men detta gäller främst mindre klienter. Eftersom klienterna kommer till C.C

med sina frågor visar det att relationen är god och det tror han beror på att han verkligen försöker sätta sig in i affären och tänker på vad klienten vill. Till exempel sätter han sig in i vilka som är bolagets klienter, intressenter och bolagets utmaningar. Det tror C.C är nyckeln eftersom det ofta skapar ett mervärde till klienten.

5.3.3 Byrårotationen

Enligt C.C är det en sund tanke att det införs ett regelverk som styr byrårotationen. Alla revisorer ska vara oberoende och det kan vara bra med nya ögon som granskar redovisningen men sedan tycker C.C att det kan göras genom att bolaget bara byter revisor till en från samma byrå. När det kommer till konsekvenser med byrårotationen har C.C märkt att de stora bolagen använder revisorn som en rådgivare. För att locka tillbaka klienterna som byter revisor på grund av byrårotationen kommer C.C troligtvis försöka upprätthålla kontakten. Det gäller att revisorer inger ett förtroende vilket gör att klienten känner att samarbetet som fanns fungerar bra och att klienten vill fortsätta samarbetet. Enligt C.C kommer det bero på fall till fall om byrårotationen påverkar relationen mellan revisor och klienten. Förhoppningsvis kommer det bidra till ett bättre utfört arbete och ett ökat förtroende. Men det är en stor investering och tar tid att sätta sig in i klientens verksamhet till en början, vilket kan påverka förtroendet.

Enligt C.C finns en risk att revisorn mer eller mindre kan gå hårdare fram under förhandlingarna nu när byrårotationen kommit. Däremot menar han att det som ska göras enligt lag fortfarande måste uppfyllas, men att det kan skiljas i hur smidig eller anpassningsbar revisor kan vara. Enligt C.C är revisorer måna om att upprätthålla en god relation och dialog men att det finns en chans att revisorn blir mindre anpassningsbar, vilket han tror kan förekomma.

5.4 D.D – Deloitte

Sedan några år tillbaka är D.D partner och delägare i Deloitte. Han har arbetat på Deloitte i cirka 15 år. Han är en auktoriserad revisor och arbetar främst med börsnoterade bolag. Intervjun gjordes via telefon den 2 april 2019 klockan 11:00.

5.4.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Klienterna utgår ifrån är IFRS, vilket gör att det finns utrymme för tolkningar och enligt D.D finns oftast inte bara ett rätt sätt. Därför händer det att han kommer fram till en annan slutsats än vad klienterna gör. Klienterna ska förhålla sig till regelverk och praxis, vilket de oftast gör. Skulle inte klienterna göra det, är det upp till revisorn att avgöra hur väsentligt felet är.

”Skulle man hamna i en situation där man har olika uppfattning och det är väsentligt, då hamnar man i en liten knivig sits.”

Hamnar D.D i denna situation och han är säker på vad han anser och felet är väsentligt samt att bolaget inte ändrar felet, då skriver han om det i revisionsberättelsen. Handlar det om väsentliga fel händer det aldrig att D.D inte är nöjd över resultatet. Är felet under en viss väsentlighetsnivå tvingar han inte bolaget att ändra felet, men han rekommendera dem att göra det. Har D.D en åsikt skulle han inte tona ner den, däremot kan han ändra uppfattning under revisionens gång om det är en viktig fråga. Inom vissa ramar är det okej för D.D att ge och ta under förhandlingen, det kan röra sig om värdering av immateriella tillgångar där det är antaganden att ta ställning till och inget är rätt eller fel. Men han måste känna var gränsen går, utanför ramarna är inget givande och tagande. Det underlättar och är smidigare om samarbetet är bra och att klienten ser värdet i arbetet han gör, men i slutändan ska arbetet göras oansett om parterna inte har något bra samarbete. Ordet förhandling gillar inte D.D och är inget ord de använder på byrån. Han tycker att diskussion passar bättre, då han diskuterar frågorna med sina klienter.

När D.D inte är överens med bolaget brukar han förklara för dem om reglerna, han kan också berätta hur konkurrenter på marknaden gör och då brukar inte bolaget ha några fler synpunkter. De flesta bolag vill göra rätt och därför brukar de i slutändan bli överens. Enligt D.D är han överens med klienterna i 99 fall av 100 vilket gör att han inte behöver förhandla lika ofta. Som revisor besitter han oftast betydligt mer kompetens än vad företagen gör och har han inte kunskapen själv vid svårare frågor finns det specialister på byrån att koppla in. Om D.D väljer att ta hjälp av specialister i svårare frågor är det inte många bolag som väljer att gå emot specialisten. Att bolaget och D.D blir överens är oftast på grund av att de lägger fram all fakta och får fritt till informationen, sedan arbetar de sig framåt och hittar en väg som är rätt och riktig och som båda parterna känner sig bekväma med.

5.4.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Det är många klienter D.D har en långvarig relation med, det han gör är att revidera bolaget och se till att bolaget undviker kritik från marknaden genom att ha väluppbyggda finansiella rapporter och det brukar vara ett bra sätt för att behålla klienterna. För att ta hand om klienterna brukar D.D hålla det han lovat att han ska leverera samt att de har en oberoende partner som utvärderar det gångna året.

”På alla våra stora klienter har vi en oberoende partner som inte arbetar i revisionsteamet, som årligen åker ut och har en diskussion med klienten. Det kan vara med CFO, VD eller styrelseordförande om hur vi har reviderat under året helt enkelt och vad de tycker att vi ska göra bättre till nästa år samt vad de tycker är bra och som vi ska fortsätta med.”

Enligt D.D är nyckeln för bra relationer att hela tiden utvecklas och uppfylla klientens förväntningar. De gånger D.D tappat klienter har det oftast berott på att bolaget blivit förvärvat av ett annat bolag med en annan revisor. Det har hänt att relationen med klienten blivit sämre för D.D när han haft diskussioner med klienten. I all kontakt med klienterna tycker D.D att han lär sig saker, han upplever också att bolagen är måna om att lära sig och utvecklas. En fördel med all kontakt med klienterna är också att det bidrar till en bättre relation och ökat förtroende.

5.4.3 Byrårotationen

Byrårotationen är något D.D ser positivt på.

”Det har funnits rotationskrav på huvudansvarig revisor väldigt länge, inte väldigt men det har funnits ett bra tag, Jag tror att det är sunt att rotera revisionsbyrå också vart 10 eller 20 år.”

Att byrårotationen införs tror D.D kommer påverka priset till det högre. Det kommer märkas genom att revisorn inte hinner arbeta lika länge med klienten och har en kortare period att bygga upp kunskapen om klientens verksamhet. Byrårotationen kommer inte påverka relationen enligt D.D, 20 år som är maxtiden för icke finansiella företag anser han är en relativt lång tid. Han tror inte heller att förhandlingarna mellan revisorn och klienten kommer påverkas. En effekt D.D anser blir av byrårotationen är att spridningen av de noterade bolagen blir större hos revisionsbyråerna än vad det var innan. Även om reglerna inte riktigt har börjat gälla har den första rotationsvågen kommit, vilket D.D märker då det är fler upphandlingar nu jämför med för fyra till fem år sedan. För att Deloitte ska lyckas få fler klienter gäller det att ha kvalitet i sitt arbete och inte ha några disciplinärenden hos revisionsnämnden. De är också måna om att ha rätt erfarenhet av att revidera liknande bolag och vara tillgängliga och tar tid för sina klienter.

5.5 E.E – Deloitte

I drygt 19 år har E.E arbetat som auktoriserad revisor, han är bland annat påskrivande revisor på ett antal bolag. Intervjun gjordes den 28 mars 2019, klockan 13:00 på Deloitte's kontor.

5.5.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

När E.E pratar om förhandlingar brukar det oftast vara kring revisionsarvodet och det är svårt att svara på hur ofta sådana förhandlingar sker. När det gäller redovisningsfrågor menar E.E att det är en löpande diskussion som sker kontinuerligt under uppdraget och som sätts på sin spets när en ny IFRS standard tillkommer. Vilket kan bidra till att diskussioner sker oftare. När det kommer till frågor där det finns ett visst tolkningsutrymme använder E.E redovisnings-specialister. I revisionerna är det E.E som har huvudansvaret men specialisten kvalitetssäkrar innan beslut tas. Allt handlar om att övertyga, därav kan det bli lite av en förhandling och det gäller att vara duktig på just denna typ av förhandling. Det gäller att inte få klienten att förstå att det är en förhandling. Enligt E.E är det en roll som sällan förknippas med revisionsyrket men när E.E ser till de mer erfarna revisorerna är de duktiga på denna typ av förhandling och det är inte alltid klienten förstår att det är en förhandling.

”För du är så pass duktig på att plantera de här subtila signalerna. Genom att säga att vi hjälper er och har sett att andra gör såhär, helt plötsligt jobbar man för bolagetsintresset istället för att det blir vi mot dem. Vi är ute efter att skydda dem genom att ge bra råd.”

Vidare menar E.E att han sällan sitter i förhandlingar där det är han mot klienten och gör han det är det lite av ett misslyckande i rollen som revisor, då har han inte varit tillräcklig duktig i att få klienten att inse att det är i allas intresse. Enligt E.E är det viktigt att han har diskussioner men framförallt hur han väljer att ta diskussionen. Det går inte att tvinga in en IFRS standard utan någon förklaring, då kommer klienterna att reagera negativt och revisorn kan uppfattas som fyrkantig. Enligt E.E är revisorsrollen spännande och det beror på att revisorn har sin integritet och att det någonstans går en gräns för vilka fel revisorn kan acceptera och det styrs av väsentlighetsbeloppen. Upp till ett visst belopp kan E.E som revisorer leva med, men sedan finns en bortre gräns gällande vad E.E kan leva med och där det kan bli problem. I slutändan handlar det om revisorns integritet och revisorn vill inte ta en risk, för revisorer blir granskade av revisorsinspektionen. Enligt E.E har han en tydlig gräns och vet exakt var han ska stanna, men det är sällan han hamnar i den typen av diskussioner. Oftast har han klarat av det tidigare genom att vara snabbt ute med nyheter. När processen inte går smidigt gäller det för E.E att backa upp med data och argument för att kunna underbygga sitt fall. Det kan E.E göra genom att förklara hur andra bolag gör eller vad redovisningsspecialister säger att klienten ska göra. Det är värderingsfrågor som exempelvis goodwill och när det kommer till nedskrivningsprövningar som är det svåra. Här gäller det för E.E att titta på marknadsdata och jämföra med hur andra bolag gör. Klienten har oftast en egen analys och den får E.E jämföra med sin analys, kommer inte parterna fram till samma sak får de ta diskussionen därifrån.

Vid vissa tillfällen kan E.E känna sig missnöjd med en diskussion och när det gäller arvodet anser E.E att det är bättre att vara realistisk än att komma tillbaka och veta att arvodet påverkats. Det kan bero på att det tagit längre tid än det egentligen skulle och det är en diskussion som kan bli negativ och som kunde undvikits. Detta anses E.E är synd eftersom han byggt upp en del erfarenhet och någonstans vet detta från början. När det kommer till diskussioner kring redovisningsfrågor och klienten inte vill ha med en del upplysningsfrågor, men där E.E insisterar att det skulle vara bättre om klienten uttryckte sig på ett annat sätt och klienten vägrar. Då kan E.E känna och det inte är tillräckligt allvarligt för att det ska leda till en oren revisionsberättelse eller någon annan sorts åtgärd, utan det får revisorn titta på nästa år. Det kan

upplevas lite irriterande eftersom E.E vet att det skulle bli en bättre produkt och att bolaget skulle komma ut som ett bättre bolag om de gjorde som han sa. Men klienterna kan ha en annan bild, de kan tänka att det räcker om de följer de lagar och regler som finns. Enligt E.E använder han sig inte av sitt inflytande genom sin ställning, utan det är genom erfarenheten och antal år i branschen som han bättre kan övertyga klienter. Det kan bidra till att han får ett annat förtroende av klienten. Det beror enligt E.E på hur det läggs fram och att det görs på rätt sätt för att inte blir översittaren i relationen. Det händer att E.E blir beslutsam efter att nå sin egen åsikt, men det gäller att veta var gränsen går. Sedan gäller det att vara försiktig för hur han kommunicerar gränsen och den gränsen är inte E.E öppen med då det kan påverka diskussionen.

5.5.2 Relationen mellan revisorn och klienten

För att skapa en lång relation handlar det enligt E.E om att skapa förtroende. Om det är en klient han kommer överens med och känner att det är en bra klient för teamet att arbeta med, då gäller det att investera i relationen. Det gäller att lära känna klienten på ett bra sätt samt deras verksamhet och vad som driver dem. Enligt E.E ger erfarenheten upphov till att hitta klienter som passar ihop med honom och företagskulturen. Ibland när han arbetar med klienter flyter inte alltid relationen, då är det något fundamentalt som inte fungerar. Vilket båda parterna oftast märker och som troligtvis leder till att relationen avbryts. Det gäller att ha klienter med samma syn som revisorn gällande hur transparent de ska vara kring kvalitén och processen, för revisorn tar höga risker.

Diskussionerna E.E har med klienten kan påverka relationen. Det kan bero på att parterna inte lyckats investera tillräckligt med tid av olika skäl för att komma upp till den nivå som krävs. Om han inte får diskussionen som han önskat och det inte blir bättre, kan det skada relationen, men det kan också leda till en bättre relation. Det gäller att ta det på rätt sätt menar E.E. Är någon inte duktig på att diskutera kan det leda till att parterna inte bygger upp en bra långsiktig relation. Relationen kan överleva en stund men parterna har inte skapat det långsiktiga som bidrar till det djupa förtroendet. Detta sätter krav från båda parterna och det gäller att investera i det. Enligt E.E är diskussionerna viktiga och nödvändiga för att komma i mål. Det är också nyttiga i den aspekten att det skapas en bra relation med klienten och kan utveckla den till det bättre, genom att parterna lär sig mer om varandra. Det hade varit en konstig relation om inte diskussioner hade funnits eftersom det enligt E.E är en naturlig del. Sedan menar han att det är viktigt att klienten också känner den nytta för annars har revisorn misslyckats. Om en revisor *“... slår boken i bordet med IFRS och säger såhär är det, fixa detta”* då har revisorn misslyckats i diskussionen med klienten eftersom revisorn inte har fått klienten att förstå. Det gäller att få klienterna att förstå värdet genom att investera och bygga upp förtroendet.

5.5.3 Byrårotationen

Byrårotationen är enligt E.E positiv och sund. En del byråer har haft klienter i 70 år och kan fortfarande vara oberoende men det blir lite av en fråga om revisorn verkligen är det. Det är enligt E.E intressant att se vart gränsen skulle gå och när en relation skulle betraktas som lång. Sedan är det stora investeringar som görs de första åren. Detta på grund av att det är en ny relation som påbörjas och bolaget inte kan rotera allt för ofta. En konsekvens som kan uppkomma med byrårotationen är att bolagen kan bli mer uppmärksamma när det kommer till revisionsupphandlingar. Vilket kan medföra att klienterna tittar på vilka alternativ som finns på marknaden. Något E.E tycker märktes när byrårotationen accepterades var att mängden upphandlingar och offertförfrågningar ökade relativt snabbt, dels var det en del bolag som redan haft sin revisor länge och då behövde byta och sedan blev det lite av en trend att bolagen upphandlade oftare även om maxgränsen inte uppnåts.

”...det var som det var god bolagsstyrning att upphandla oftare, även om de inte hade nått maxgränsen ökade det frekvensen. Det tillhör en god bolagsstyrning att man ska ligga i framkant, det verkar vara den nya trenden för bolag och då upphandlar man, vilket är sunt.”

Något E.E inte tror är att det kommer påverka relationen, utan det blir bara att bolagen roterar klienter mer vilket kommer öka revisionskvalitén.

5.6 F.F – KPMG

Sedan 1983 har F.F varit verksam i KPMG och är idag auktoriserad revisor, partner och under tio års tid var han kontorschef. Idag arbetar F.F mest med noterade klienter och främst inom detaljhandeln. Intervjun gjordes på KPMGs kontor den 12 mars 2019 klockan 13:00.

5.6.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten

När det kommer till redovisningsfrågor menar F.F att det är diskussioner och inte förhandlingar. Om det är 25 punkter som bör justeras, får F.F börja med att fundera över hur allvarliga punkterna är och om de har någon betydelse. Om det sker en diskussion där klienten inte vill justera ett oväsentligt fel i år, gäller det att kontrollera att de gör det nästa år. Sedan kan punkterna kortas ner till avvikelser som måste justeras. Enligt F.F gäller det att titta på felets väsentlighet samt materialitet. Ibland kan det slutgiltiga resultatet av de finansiella rapporterna kom ut på ett annat sätt än vad F.F ville, men då är det fortfarande på den nivån att det inte överstiger väsentlighetsnivån. Enligt F.F skulle det aldrig hända att han ger sig om det är väsentligt. En del diskussioner kan vara tuffa och då är det när klienterna driver sina åsikter. Det gäller då för F.F att övertyga om att det är fel och stå på sig. För att övertyga klienten och få igenom sina ståndpunkter arbetar F.F med att basera argumenten på fakta och att motivera sin åsikt. Vidare menar F.F att väsentliga fel som klienten inte justerar kan uttryckas i revisionsberättelsen. Vilket inte är önskvärt men det kan hända. Enligt F.F brukar det oftast landa i en sorts samsyn där parterna kommer överens. Ibland händer det att han försöker tillfredsställa klienten genom att hjälpa och stötta klienten, men han får inte lägga sin yrkesroll åt sidan. Sedan försöker F.F alltid hjälpa till och hitta lösningar på problemen som uppstår under årets gång. Enligt F.F kan han använda sitt inflytande genom den erfarenheten han byggt upp.

”Ja, det är bara att konstatera. Det kan jag själv backa tillbaka till. Det är klart för 15–20 år sedan, du hade inte det självförtroendet heller. Nu har jag varit med himla länge så man har ett helt annat självförtroende”

Eftersom F.F har reviderat ett antal liknande bolag och varit med om många olika problem får han en annan tyngd. Det kan exempelvis vara att styrelsen frågar *”ja du som har varit med länge och sett mycket vad säger du?”*

5.6.2 Relationen mellan revisorn och klienten

För att uppnå en lång relation arbetar F.F ständigt med öppenhet och att klienterna ska veta var de har honom som revisor. Detta menar han är en förutsättning för att uppnå en långsiktig relation. Det är viktigt att det finns en löpande dialog med klienten, eftersom det är viktigt att upplysa när det uppstår problem och att dialog tas upp direkt och inte skjuts upp. För det visar brist på förtroende mellan revisorn och klienten enligt F.F och i slutändan handlar det om personkemin, det går inte att klicka med alla. Något F.F arbetar efter och som han tycker är viktigt är att både revisorn och klienten måste känna nyttan av både förhandlingen kring revisionsarvodet samt diskussionerna. Dialogen är också viktig för att klienten ska få en förståelse kring revisorn syn på redovisningen. Tanken är att klienten ska se nyttan av dialogen som parterna har och förhoppningsvis dra lärdom av den.

5.6.3 Byrårotationen

Enligt F.F borde bolagen själva få välja vem de vill arbeta med. När det kommer till de stora bolagen har de bara Big-4 att välja på och en faller bort, då är det bara tre byråer att välja på. Sedan finns ett par regler kring konsulttjänsterna, marknaden är därmed inte ideal tycker F.F. När det kommer till de stora revisionsbyråerna finns tjänster utöver revisionen, exempelvis olika konsulttjänster. Ibland köper de stora bolagen mer konsulttjänster än revision vilket kan göra att en del bolag köper skatterådgivning från en byrå och revisionen från någon annan. Enligt F.F hade det räckt med revisorsrotationen, han menar att nu kan en revisor sitta tio år för att sedan ha möjligheten att sitta ytterligare tio år. Vidare tror inte F.F att det nya direktivet som hade en tanke att fördela stora uppdrag till mindre byråer kommer bli lätt. Det på grund av att stora klienter behöver organisationer som klarar av dem, med all kompetens och alla specialister som behövs. Byrårotationen kommer inte ha någon påverkan på diskussionerna gällande olika redovisningsfrågor enligt F.F. Detta för att revisorn utgår ifrån väsentlighetsnivån. Personer inom företagen flyttar på sig och sitter på andra företag som revisorn är intresserad av att revidera, det gäller därför att göra ett lika bra arbete som vanligt.

Enligt F.F sker det redan nu byten av revisionsbyråer och har gjort under ett par års tid, det gäller att förbereda sig eftersom revisorerna vet exakt vilka bolag som inte kommer sitta kvar. Då handlar det enligt F.F om vad han som revisor gör, det är enligt honom viktigt att försöka komma i kontakt med bolagen som ska komma ut på offert. Om klienten är tvungen att byta och det uppstår en del avvikelser som inte är väsentligt tror F.F inte att revisorn kommer att trycka på det, det skulle inte han göra, för det handlar om hur pass väsentligt felet är. För människorna som sitter i styrelsen kan sitta någon annanstans som du kommer vara revisor på och det gäller därför enligt F.F att tänka längre.

5.7 G.G – En av Big-4

Inom organisationen FAR är G.G högt uppsatt. Utöver att vara verksam inom FAR är G.G Vice VD och delägare i en av Big-4 byråerna, där han också är marknadsansvarig. I 25 år har G.G arbetat som revisor och han är både auktoriserad revisor samt licensierad revisor för finansiella företag. Intervjun med G.G genomfördes den 19 mars 2019 klockan 10.00 på hans kontor.

5.7.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Det är sällan G.G och hans klienter har olika uppfattningar gällande hur poster ska redovisas och 99 gånger av 100 kommer de fram till en gemensam syn på redovisningen, för han strävar alltid efter samsyn. Inledningsvis kan parterna ha olika syn på någon post, då beror det oftast på att klienten inte har förstått regelverket rätt eller att G.G inte fått all fakta och då inte förstått transaktionens exakta innebörd. Skulle det komma fram ny information eller nya fakta har G.G inga problem med att ändra sin synpunkt, han betraktar alltid en frågeställning helt öppet fram tills han är färdig med hela processen. Skulle parterna ändå inte vara överens till slut men att felet inte är väsentligt skriver G.G upp det på en lista som han sedan redovisar till bolaget. Gränsen för var väsentlighetsnivån ligger beror på bolagets storlek och det är extremt sällan som bolag av allmänt intresse väljer att inte ändra väsentliga fel och att G.G får skriva en oren revisionsberättelse. Att diskutera olika poster i redovisningen anser G.G inte är en förhandling, för han anser att parterna inte förhandlar om revisionen och revisionskvalitén.

”Det är mer en fråga om det är rätt eller fel. Det ser inte jag som en förhandling, för det handlar inte om att någon ska vinna och någon förlora. Utan det är en diskussion tycker jag. Det är en diskussion som pågår, inte bara i samband med revisionen utan ofta långt innan.”

Dessa diskussioner tycker G.G är viktiga, det är processen fram till slutsatsen som är den viktiga och då måste parterna ha en bra dialog, samt att han som revisor måste ha tillräcklig kunskap om branschen. De gånger G.G och klienten inte är överens om en post brukar han lösa med argument som bygger på fakta och regelverk. Först kontrollerar han med experter i sin organisation, att det han säger stämmer och att han tänker rätt, han kan också förklara hur andra löst liknande problem. För det är viktigt att det stämmer när han säger till klienten att han inte kan acceptera ett fel. Sedan kontrollerar G.G att klienten har förstått allting, är det något som klienten inte förstått och därför gjort fel gäller det för G.G att förklara och få klienten att förstå. Är det något som gör att G.G inte är nöjd med en diskussion är det när klienten upplever att han tvingat dem att göra någonting och han ser på klienten att klienten inte förstått. Är det poster som har ett stort tolkningsutrymme gäller det för G.G att skeptiskt pröva antagandena som klienten har och inom revisionen brukar det talas om professionell skepticism.

”Vi ska vara så att säga sunt skeptiska, det innebär att inte ta saker för givet utan att man lyssnar, lär sig och förstår men du måste verkligen förstå och du måste också kunna hänga upp det på något annat.”

Enligt G.G ska utgångspunkten alltid vara att klienten kan verksamheten och branschen bättre än vad revisorn kan och att revisorns uppgift blir att se om antagandena är rimliga. Då går det inte att bara lyssna på vad klienten säger utan G.G brukar också använda externa data, som att kontrollera vad andra säger om branschen, exempelvis relevanta analytiker och ekonomer som arbetar inom branschen. Sedan använder G.G informationen han får och gör en samlad bedömning gällande om klientens antaganden är rimliga. Får G.G en annan syn ligger bevisbördan hos klienten och skulle dessa antaganden vara orimliga är det inget G.G kan godkänna. Enligt G.G ligger det i rollen som revisor att använda sitt inflytande för att övertyga klienten om att revisorn har rätt, han anser också att inflytandet ökar med åren i branschen. I början kan det vara svårt att få bolagen att lyssna på en nyanställd revisor och de vill gärna kontrollera med G.G som har varit revisor länge. Men då har alltid G.G och kollegan pratat ihop sig, vilket gör att bolaget får samma svar även från G.G. Revisionsbranschen är ett erfarenhetsyrke vilket gör att G.G lär sig saker varje dag. I slutändan av en revision blir det alltid som G.G vill, han måste vara nöjd annars kan han inte bli färdig med revisionen.

5.7.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Något G.G föredrar är att arbeta med kompetenta klienter som har kunskaper och som han inte hela tiden behöver förklara fakta och regelverk för, det beror på att riskerna ökar när han är revisor för en inkompetent klient. Det skiljer dock på en inkompetent klient som vill göra rätt och en som inte är riktigt ärlig. Därför är G.G noggrann med vilka uppdrag han tar och brukar göra en bedömning av klientens förmåga att ta till sig information. Enligt G.G är det viktigt att klienterna känner att de får ut ett mervärde av revisionen och mervärdet kommer först när han kan komma med värdefulla kommentarer om saker som bolaget inte kände till, det kan till exempel vara nya tips och idéer på hur de kan arbeta för att vara mer effektiva. För att relationen ska bli lyckad tror G.G att nyckeln är att visa att han som revisor bryr sig, att han har integritet och självständighet samt att han har regelbunden kontakt med sin klient. Även om han haft en klient länge får det aldrig bli att han inte uppfattas som kritiskt skeptisk. Utan det är viktigt att han fortsätter på samma nivå och hittar nya infallsvinklar, att klienten känner att de kan lita på sin revisor samt att parterna har en bra och öppen dialog. Något som är viktigt vid en dialog är hur G.G kommunicerar med sina klienter. Beroende på hur han kommunicerar kan det påverka relationen både positivt och negativt, vid dåliga nyheter gäller det att förmedla nyheten på ett bra sätt. Annars kommer det påverka relationen. Något som skulle kunna leda till en kortvarig relation är om G.G och bolaget har helt olika förväntningar på hur en revisor ska vara.

5.7.3 Byrårotationen

En del människor tror att revisionskvalitén blir bättre om bolagen byter revisorer med viss regelbundenhet, det menar G.G är fel, men han kan förstå att regelverket kom. Något G.G förmodar är att människor tror att revisorn inte är lika vaksam när de reviderar ett bolag som de haft en lång relation med eller att revisorn släpper vissa fel då revisorn har en bra relation till bolaget.

”Vad jag menar med att jag tycker det är fel är att vi har sådana kvalitetsgranskningar, både internt och externt. Integritet sitter bara i huvudet, det går inte att mäta någons integritet. Jag menar på att jag inte är annorlunda i min noggrannhet bara för att en kund ska byta revisor.”

Därför skulle G.G aldrig agera annorlunda i en diskussion även om han vet att han inte ska ha kvar bolaget som klient nästa år. Även om bolag byter revisor på grund av byrårotationen tror inte G.G att det kommer påverka relationen med bolaget. Redan nu uppstår nya relationer och konstellationer hela tiden. Bolag byter personal och den huvudansvariga revisorn får fortfarande bara revidera ett bolag i sju år. Något G.G tror är att byrårotationen påverkar att allmänheten fått ett större förtroende för revisionsbranschen. Hans byrå har ett bolag som de varit revisor för i 100 år och han förstår att det uppfattas som att det påverkar oberoendet.

”Men jag menar på att jag inte tror att den faktiska revisionskvalitén har ändrats. Tvärtom går kvalitén ner de första åren. Det tar tid för en ny revisor att sätta sig in i ett nytt uppdrag, innan det vänder och kommer upp på den nivån det ska då. Sammantaget har man nog faktiskt skapat lite sämre revisionskvalité. Iallafall de här första åren.”

Enligt G.G kommer byrårotationen sätta lite tryck på revisionsbyråerna och på något sätt öka konkurrensen. Nu måste revisionsbyråerna vässa sina erbjudanden på ett eller annat sätt samt att det blir mer känt hos klienterna vart de olika byråerna står och hur de arbetar. För att hans byrå ska kunna konkurrera om klienterna gäller det att hela tiden levererar hög kvalitet, ha bra kommunikation och uppfattas som relevanta.

5.8 H.H – En av Big-4

På en av Big-4 arbetar H.H. Han är VD, partner och auktoriserad revisor. I 23 år har H.H arbetat som revisor och han arbetar främst med noterade bolag samt med en del finansiella bolag. Intervjun genomfördes med den 6 mars 2019 klockan 14:30 över telefon.

5.8.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Om H.H ska skriva att han har en annan uppfattning än klienten i revisionsberättelsen krävs att klienten gjort ett väsentligt fel och att de inte är överens om ändringen. Det blir sällan att H.H behöver skriva en oren revisionsberättelse, företag av allmänt intresse brukar tycka som revisorn och har en ambition i att hitta lösningar och göra rätt. Företag av allmänt intresse vill inte ha någon oren revisionsberättelse och 9 av 10 bolag lyssna därför på revisorn. Sedan finns klienter som kan försöka styra H.H genom att argumentera för sin sak. Då kan klienten använda tidigare års diskussioner och ifrågasätta varför H.H gjorde på ett annat sätt förra året eller varför H.H godkände något förra året men inte i år. Hur H.H agerar variera från fall till fall och han tillåter inte sig själv att påverkas av det. Varje år är unikt, praxis och regelverk förändras, det kan vara poster som han inte hade koll på eller fel som han inte upptäckt tidigare. Är något väsentligt kan inte klienten få igenom sina argument. Något H.H själv märkt är att det är svårare att ”*rubba*” eller runda honom nu jämför när han var ny som revisor och att erfarenheten gör att klienterna lättare går med på det han säger. För att nå en gemensam syn anser H.H att de har en diskussion. De vanligaste frågorna det brukar bli diskussioner om är de frågor som sällan är svart eller vitt och där det finns ett tolkningsutrymme, som till exempel goodwill.

”Då är det nästan som vilken förhandling som helst. Vi försöker diskutera någon slags, inte kompromiss men någon sorts lösning där man ändå tycker att kraven uppfylls. I alla fall ur ett acceptabelt sätt även om man kanske inte når hela vägen fram.”

Vid diskussioner brukar H.H referera till redovisningsstandarder, där det tydligt står hur något ska redovisas och ofta beror felet på att bolaget har avvikit från någon standard eller praxis. Han kan också titta på hur bolagets egna kontroller fungerar och om något kan vara fel där. Där det finns bedömningsposter brukar H.H koppla in specialister, det kan vara en redovisnings-specialist eller värderingsspecialist. Det händer också att H.H tittar på hur andra företag gjort i en liknande situation för att visa klienten hur de kan lösa problemet. Ibland för att nå en överenskommelse behöver han prioritera och då kan det hända att han måste ge och ta, men det gäller bara poster som inte är väsentliga och kan vänta till nästa år. Däremot skulle han aldrig kunna strunta i sina egna behov och bara tillfredsställa klientens behov. För H.H måste känna sig komfortabel och då spelar det ingen roll om inte klienten gör det i en fråga, H.H måste vara trygg i var han landar och vad han känner för att kunna ge ett omdöme och skriva på revisionsberättelsen. Att ha diskussioner är viktigt, det finns ingen revision där H.H inte har någon form av dialog med klienten. Ibland kan H.H känna att han inte är helt nöjd över resultatet. Det kan handla om oväsentliga som parterna kommer överens att ta hand om nästa år, men där det optimala hade varit att klienten lyssnat och ändrat felet direkt.

5.8.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Det finns två saker H.H tycker är viktigt för att en klientrelation ska bli långvarig. Det första är att han måste hålla vissa faktorer på plats, det kan exempelvis vara att han ska leverera det han lovar i tid och att han ska komma med rätt svar på frågorna han får. Det andra är att alla i teamet ska fungera bra ihop med de i bolaget som revideras och att det ska finnas en bra personkemi. Blir H.Hs relation inte långvarig har han misslyckats i något av dessa områden. Han tycker också det är viktigt att det finns någon form av struktur och att båda parterna ser revisionen som ett gemensamt projekt. Därför är det viktigt med bra kommunikation, samarbete, planering och att hela tiden kommunicera. Enligt H.H påverkas relationen av förhandlingarna, det är bra att diskutera och han lär sig av att närma sig problem från olika håll. Vilket också gör att relationerna stärks.

5.8.3 Byrårotationen

När det gäller byrårotationen är H.Hs personliga syn att den inte kommer göra att målen som ställts upp från lagstiftarens håll kommer uppnås. Utan hans inställning är att revisionsfirmorna bara byter klienter med varandra. Vilket han får förhålla sig till. Något H.H tror är att många av de mindre byråerna som påverkas av byrårotationen kommer försvinna, de mindre byråerna har inte de resurser som krävs för att kunna revidera företag av allmänt intresse.

”Jag tror att man vinner på att det är friska ögon, det kan vara bra. Samtidigt som man tappar kompetens, för i större bolag är det väldigt jobbigt att vara revisor så är det, med flera hundra dotterbolag i världen och så vidare.”

En konsekvens av byrårotationen H.H tror kommer inträffa är att revisionen kommer bli dyrare. Byrårotationen infördes för att komma åt oberoendet med klienterna vilket H.H inte heller tror på. I och med byrårotation tror H.H att det blir mycket arbete för en begränsad nytta. Han tror däremot inte att relationen kommer att påverkas av byrårotationen. Han tror inte heller att det kommer bli någon skillnad på hur han förhandlar med klienten, även om han vet att klienten kommer byta revisor med tanke på byrårotationen.

”Nej det säger jag för att jag är övertygad om det, sedan kan det vara att man är unconscious bias vilket handlar om att man inte vet om att man är påverkad. Men nej skulle jag säga och anledningen är att kraven och ansvaret för den enskilda revisorn är så pass höga. Och ansvaret är så pass uttalat att det inte finns utrymme för att man ska lägga in sådan värdering vid sin revision. Utan det här måste göras på det sätt som man är komfortabel med annars tar man en personlig jätterisk. Nej det säger jag direkt att det inte påverkar.”

I och med byrårotationen kommer många bolag vara tvungna att byta revisionsbyrå och det gäller för de övriga byråerna att sticka ut för att locka till sig bolagen. Enligt H.H gör byrån det genom att bolagen ska tycka att de är bra människor som är bra att arbeta med. Enligt H.H är de olika byråerna lika i sina erbjudanden gällande tjänster och pris. Det blir då personerna på byrån som blir avgörande för att locka till sig nya eller få tillbaka gamlaklienter.

5.9 I.I – PwC

En intervju gjordes med I.I via telefon den 10 april 2019 klockan 9:00. I 21 år har I.I arbetat på PwC och de senaste 15 åren har han arbetat med börsnoterade bolag. Han är auktoriserad revisor och sedan 2010 är han även partner i PwC. Idag arbetar I.I både med bolag som är på den noterade marknaden samt bolag som är på den oreglerade marknaden.

5.9.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Förhandlingarna kring olika poster anser I.I är viktiga eftersom det är dessa diskussioner som lägger grunden för samarbetet och relationen med klienten. Det gäller att dialogen är öppen och förtroendefull, men det är inte alltid parterna initialt är överens. I IFRS regelverket finns ibland frågor som kräver en del tolkning och resonemang. Det gör att parterna ibland har olika synpunkter men i slutändan försöker I.I alltid vara överens med klienten vilket han alltid har blivit. I tuffa frågor där det är bedömningar får han resonera sig fram till en bra hantering och framförallt lyssnar I.I på klienten, vilket gör att han har rätt förutsättningar, rätt bakgrund samt tillgång till all fakta om klienten. Sedan börjar parterna diskutera kring redovisningsmässiga teman och detta gör att parterna har ungefär samma kunskap och fakta gällande frågan och bolaget. Lyckas inte I.I få igenom det han vill i första samtalet tar han ett nytt samtal tills klienten och I.I är överens och det har aldrig hänt att I.I inte känt sig nöjd över resultatet vid en förhandling med ett bolag av allmänt intresse. Är det en svår fråga I.I inte är säker på brukar han vända sig till en redovisningsspecialist på byrån för att få hjälp. I alla revisionsuppdrag I.I har finns alltid specialister i teamen. Han kan också vända sig till dem när det röra en fråga där I.I tycker på ett sätt och klienten tycker på ett annat sätt. Då kan I.I vända sig till specialisten för att få stöd, skulle specialisten säga att det är på ett tredje sätt, har I.I inga problem att ändra sin åsikt. För som revisor får I.I aldrig låsa fast sig för ett sätt. Ett annat sätt för att övertyga klienten är att säga hur liknande bolag gjort i en liknande situation och även här får I.I hjälp av specialisterna, eftersom de oftast har bra koll på hur det är inom en bransch och hur andra bolag brukar redovisa en viss fråga. Om parterna initialt inte är överens och klienten står på sig gällande sin synpunkt, brukar I.I ställa frågor och försöka få klienten att förstå vad som gäller.

”Vi får ställa frågor och hjälpa kunden, leda honom eller henne rätt och tillslut inser kunden att vi har rätt. Men samtidigt, ödmjukhet och att vi lyssnar, det är jätteviktigt. Annars om vi kommer in allt för tidigt och har en bestämd uppfattning, ja då kan det slå tillbaka på oss.”

Enligt I.I måste en revisor ha mod och integritet. Är det en väsentlig fråga blir resultatet alltid som I.I vill men vid oväsentliga frågor kan klienten få igenom sin åsikt, det kan exempelvis vara om det är ett lågt belopp som inte är väsentligt. Då brukar I.I tala om för klienten att det är något som han kan leva med även om det inte är helt korrekt, men det ska vara öppet att I.I inte håller med men att det är oväsentligt. Är det däremot ett väsentligt fel som klienten inte vill ändra kan I.I behöva slå näven i bordet och säga att han inte accepterar felet och då lyssnar alltid klienten. Det är en sista utväg som sällan händer. Först tar han alltid diskussionerna och koppla in en specialist, kopplar han in en specialist kan specialisten bekräfta och förklara att det I.I säger är rätt och då brukar klienten lyssna.

5.9.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Innan I.I inleder en relation med ett potentiellt bolag vill han få möjligheten att bekanta sig med bolaget samt att bolaget ska få bekanta sig med honom och PwC som byrå. Det anser han är viktigt, då får I.I en känsla av hur professionellt bolaget är samt vad klienten har för etisk kompass, det kan vara avgörande för om I.I ska avbryta samtalen och inte ta sig an bolaget.

”Just den här processen är jätteviktig. Vi vill verkligen veta vad vi ger oss in i men också att kunden vet vad de får för typ av revisor. Det är jätteviktigt. Jag menar, jag anser att jag har förmånen att arbeta med väldigt professionella företag med både hög etik, affärsmoral, integritet, professionalism och kompetens såklart.”

Enligt I.I är det bättre för revisorn ju mer klienten förstår, en del kan tycka att det är toppen när klienten inte förstår någonting, då kan revisorn hjälpa dem med ett stort antal frågor och öka sina intäkter. Men det tycker inte I.I, för med inkompetenta klienter ökar riskerna för revisorn.

Det viktigaste en revisor kan vara enligt I.I är ödmjuk, revisorn ska alltid ta sig tid att lyssna och ställa öppna frågor. Det är aldrig bra som revisor att komma in och direkt säga det här gäller, då menar I.I att klienten kan säga att det inte alls är på det sättet, du har inte hela bilden. Därför är det viktigt att först lyssna och ställa öppna frågor, sedan kan I.I säga att nu har vi hela bilden och på det här sättet ser vi på saken och sedan försöka komma överens med klienten. Detta anser I.I är nyckeln för att komma överens och ha ett bra samarbete, det vill säga att lyssna och sedan ta dialogen och att göra det tidigt under förhandlingen. För att det ska fungera anser I.I att samarbetet är viktigt. För att få en lång relation med klienten tror I.I att det är viktigt med engagemang, intresse, proaktivitet och att revisionsyrket ses som ett serviceyrke. Att klienten inte bara ser revisorn som ett kontrollyrke utan att en service också tillhandahålls, självklart inom ramarna för att behålla oberoendet. Något I.I tycker är viktigt är att visa klienten att nu *”kavlar jag upp armarna”* och tillsammans arbeta sig igenom frågan.

”Är det någon dag jag tänker att idag har jag rätt lugnt, jag kommer nog gå hem vid fyra, jag tar ledigt sista timmen. Sedan när jag precis har slagit igen min dator klockan fyra ringer telefonen. Ja jag svarar och då är det en kund som har en akut fråga. Om jag då tänker att ja men okej, jag startar upp datorn igen och så hjälps vi åt att lösa den här frågan. Då ger det jättemycket värde för kunden.”

Enligt I.I visar det klienten samt att klienten får en bekräftelse på att han faktiskt bryr sig, vilket blir ett fundament till en långvarig relation. Det kan dock hända att relationen inte blir lång och det beror enligt I.I på att samspelet mellan honom och bolaget inte fungerade eller att bolaget vill ha ett lägre pris, vilket inte PwC konkurrerar med i första hand. PwC vill hellre konkurrera med de mjuka värdena.

5.9.3 Byrårotationen

En effekt I.I märkt av byrårotationen är att en del koncerner valt att separera revisionstjänsten från redovisningstjänsten, vilket gör att de kan ha kvar revisionsbyråns redovisningstjänst när de är tvungna att byta revisor. En revisor väljas antingen på ett eller på fyra år och fungerar samarbetet och styrelsen är nöjd brukar revisorn bli vald igen.

”Jag skulle säga genom min erfarenhet att de allra flesta bolagen väljer revisor på ett år. Det är helt fine, för någonstans gäller det för en revisor att varje år göra ett så bra jobb som möjligt och vara på tårna.”

Det gör att I.I inte märkt någon effekt av att byrårotationen skulle påverka relationen eller förhandlingarna mellan revisorn och klienten. Det gör också att I.I inte skulle förhandla på något annorlunda sätt även om han vet att bolaget kommer byta revisor nästa år på grund av byrårotationen. För han har regelverk som både han och klienten måste efterleva.

”Det är rätt bra och en fördel med att jobba på en stor revisionsbyrå, att vi har väldigt höga krav, vi har höga kvalitetskrav och vi kommer alltid ha kunder. Vi har ett starkt varumärke och då är det mycket viktigare att vi hanterar varje fråga professionellt och inte till exempel, jag menar om man tänker sig rotationskravet, det vet vi och då är det känt. Då kan man säga att vi också vill avsluta på ett bra och ansvarsfullt sätt och på något sätt hjälpa branschkollegan som kommer att ta över revisionen.”

Något I.I tycker är viktigt är att lämna med flaggan i topp när bolaget ska byta revisor och se till att de har en bra relation även sista året. Enligt I.I kan det vara skönt för klienten om klienten inte har några ojusterade fel och att allt är rent i redovisningen när den nya revisorn börjar. Byrårotationen trädde i kraft 2016 och I.I har märkt att olika koncerner valt att tillämpa reglerna på olika sätt. Vissa har valt att byta revisor innan de är tvungna medan andra väljer att behålla sin revisor tills de är tvungna att byta. En risk I.I tror blir av byrårotationen är att revisionen kommer bli dyrare samt att revisionen inte kommer bli lika effektiv och bra. Hans antagande beror på att det troligtvis kommer ta upp till tre år innan den nya revisorn fullt ut förstår verksamheten och tills de har en bra och fungerande revisionsprocess. För att I.I och PwC ska locka till sig nya klienter gäller det att vara ute i tid och tidigt inleda en dialog med bolaget, vilket gör att klienterna vet om att I.I är intresserad av att bli revisor för dem.

5.10 J.J – En av Big-4

Den 3 april 2019 klockan 8:30 genomfördes en intervju med J.J på hennes kontor. Där arbetar J.J som auktoriserad revisor och gruppchef för revisionen. I 8 år har hon arbetat där och arbetar dels med börsnoterade bolag.

5.10.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Diskussioner är något J.J har med sina klienter hela tiden, hur diskussionerna går till beror på omfattningen och storleken på frågan. Är det en fråga som är väsentligt är det inget att förhandla om, utan då måste det bli som J.J vill annars blir det en anmärkning i revisionsberättelsen. Vid mindre frågor som inte är lika viktiga kan J.J tillfredsställa klientens behov framför sina egna, men det gäller bara frågor som inte kan påverka kvalitén på rapporten. Är J.J inte helt säker på en fråga brukar hon kontrollera med en specialist eller med någon annan revisor på byrån. Är det ett mindre fel kan J.J bara meddela bolaget om att det är fel. Är det ett fel av större värde vill de flesta klienter ändra felet för oftast beror felet på att klienten inte hade kunskapen. Sedan finns klienter som inte vill ändra när J.J upptäcker fel och då argumenterar för sin sak. Om felet är väsentligt och det kommer leda till att J.J är tvungen att skriva en oren revisionsberättelse

och hon meddelar klienten det, då rättar de flesta bolag alltid felet. Vägen till att J.J skriver en oren revisionsberättelse är lång och ska stämmas av på olika håll på byrån innan det landar där. Oftast anser J.J att hon och klienten är överens, för de flesta klienter ser inte revisionen som något dåligt och är tacksamma för hjälpen de får av sin revisor. Om J.J och klienten inte är överens gäller det för J.J att basera sina argument på fakta och vara rak, det blir dock svårt om det är bedömningsposter och hon går emot bolagets bedömning på deras framtid eller en post.

Som revisor uttalar sig inte J.J om att allt är precis på kronan rätt, utan hon har vissa väsentlighetsnivåer att utgå ifrån. Skulle felet hamna under väsentlighetsnivån är det fel som J.J ändå kan acceptera. Väsentlighetsnivån J.J utgår ifrån beror på typen av verksamhet och storlek, det finns riktlinjer hon måste gå efter. Ibland kan hon känna att hon inte är helt nöjd över resultatet vid en diskussion, det kan bero på att felet inte är väsentligt vilket medför att klienten inte behöver rätta det, men att J.J helst hade sett att bolaget rättade felet. När en klient gör fel är det viktigt för J.J att förklara och få klienten att förstå vad som är fel, hon vill att klienten förstår den bakomliggande problematiken kring hur regeln fungerar eller hur klienten hade kunnat göra istället. Ett bra sätt är att förklara hur andra bolag gjort i liknande situationer.

5.10.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Det som kan påverka hur klienten ser på revisorn är när i tiden revisorn upptäcker ett fel och hur långt det är kvar tills bolaget ska släppa sina rapporter samt till vilket belopp felet uppgår. Här är det enligt J.J viktigt att inte dra ut på det utan ta upp felet i tid, vilket klienterna uppskattar då de hinner förstå och ändra felet i tid. Därför brukar J.J granska de kritiska posterna först, vilket medför att det inte behöver bli att hon kommer med viktiga fel försent.

”Det som kan uppkomma ibland och som kan vara lite kämpigt är om jag hittar något som jag borde har upptäckt för flera år sedan. För det finns en oförutsägbarhet i revisionen ibland och då kanske jag tittar på ett konto som inte är väsentligt och nu tittar på det slumpmässigt. Då kan det vara ett sätt som klienten har gjort på i många år och som vi säger sådär kan ni inte göra. Då undrar kunden varför vi inte har sagt till tidigare och det blir svårt liksom.”

Enligt J.J kan det bero på att hon granskat och gjort bedömningen vid en tidpunkt och sedan när hon tittar på det med nya ögon kan det ha utvecklats, vilket medför att hon gör en annan bedömning och att den initiala bedömningen inte var rätt. Att ha diskussioner med klienterna är någon J.J tror påverkar relationerna både negativt och positivt beroende på om parterna är överens eller inte, hon anser att det är viktigt med ett bra samarbete i och med att det kan bli en del diskussioner. Enligt J.J är det mer vanligt än ovanligt med långa relationer och nyckeln är att skapa förtroende under relationen. För att skapa förtroende har J.J en rak och öppen dialog med klienten samt står på sig när något är fel. Är det en relation som inte blir lång kan det bero på att parterna inte har fungerat bra ihop eller att hon känner att bolaget har en för hög risk. Det kan vara att bolaget inte har ordning och reda och att J.J hellre tappar bolaget än att ha det kvar. Sedan är det en stor investering för bolag att byta revisor och i normala fall är det inget bolagen vill göra. För att ta hand om klienterna brukar J.J ha löpande dialoger med bolagen och vara snabb med att meddela om det kommer nyheter eller nya regler inom redovisningen. Att vara revisor och ha diskussioner gör att J.J lär sig hela tiden. Något J.J tycker är bra är när klienten kommer och ställer frågor, för revision är en tjänst som de köper av revisorn och då är det bra när frågorna kommer proaktivt och att J.J inte behöver komma när bokslutet är gjort och säga vad som ska rättas. När frågorna kommer löpande minskar det risken för fel i bokslutet.

5.10.3 Byrårotationen

Om ett bolag ska byta revisor på grund av byrårotationen anser J.J att hon vill göra det bästa arbetet hon kan och ha en bra relation till bolaget även när de lämnar. Hon anser att relationerna är viktiga då det kan leda till att hon blir vald nästa gång bolaget ska byta revisor eller om en ekonomichef byter bolag. Har J.J haft en bra relation med ekonomichefen kan det leda till att hon får bli revisor på det nya bolaget där ekonomichefen arbetar, för hon vet aldrig i vilket sammanhang hon träffar en person nästa gång. Enligt J.J handlar det därför om att inte tappa några relationer och att alltid göra ett bra arbete, för en revisor vinner revisionsuppdrag på kontakter. Därför tror J.J inte att byrårotationen kommer påverka relationen mellan parterna, inte heller förhandlingen tror hon kommer påverkas, för hon kan inte riskera att göra någonting som sedan kan leda till en anmälan hos Revisionsinspektionen. Enligt J.J kan byrårotationen komma att bli dyr för bolagen. När ett bolag byter revisor är de första åren investeringsår, det tar några år för den nya revisorn att sätta sig in i verksamheten och förstå processerna. Det gör att den nya revisorn behöver lägga mer timmar på bolaget. Ur ett oberoende perspektiv tycker J.J att det är bra med nya ögon. Redan nu ser J.J att rotationen börjat och hon tror att de små revisionsbyråerna kommer ha svårare att konkurrera om de stora bolagen jämfört med Big-4 som har mer resurser. Sedan gäller det att snabbt och effektivt hitta ett sätt att arbeta när hon får de nya klienterna eftersom de första åren är investeringsår för revisorn att lära känna verksamheten, annars är det inget som garanterar att hon får vara kvar som revisor på bolaget. Sammantaget är J.J säker på att de första åren som ny revisor på ett bolag kommer att bli tuffare.

5.11 K.K – Deloitte

Respondent K.K är kontorschef och auktoriserad revisor för en av de stora revisionsbyråerna i Sverige och har varit verksam inom revisionsbranschen i 24 år. Intervjun gjordes via telefon den 8 mars 2019 klockan 11:00.

5.11.1 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Enligt K.K är det ingen förhandling när parter diskuterar redovisningsfrågor utan mer en diskussion, enligt K.K gäller förhandlingar frågor som handlar om revisionsarvodet. Revisorn har en väldefinierad yrkesroll om vad som ska göras och vad som ingår i yrket. Om det är en årsredovisning som har en del fel och klienten bara ändrar hälften av felen, gäller det för K.K att ta ställning till om det är väsentligt och måste justeras för att inte nämnas i revisionsberättelsen. Den typen av diskussioner är viktig enligt K.K och något som ständigt görs. Det kan finnas ett förväntansgap mellan revisorn och klienten där klienten inte riktigt tänker på revisorns roll och vad revisorn förväntas göra, det gäller enligt K.K att vara tydlig. När det kommer till en diskussion mellan revisorn och klienten menar K.K att parterna ofta är överens, speciellt när det kommer till de noterade bolagen. Enligt K.K har hon och klienten ett nära samarbete förutsatt att båda är angelägna om att lämna ifrån sig en produkt som håller hög kvalitet, det beror på att produkten ska bli offentlig och en finansiell marknad ska titta på den. I de flesta fall är K.K överens med klienten, men sedan kan det hända att klienten inte väljer att skriva tillräckliga noteringar i årsredovisningen. Då får K.K avgöra om det är en tillräckligt stor avvikelse för att skriva en ören revisionsberättelse. Det får inte vara en sådan stor avvikelse att det vilseleder någon menar K.K. I diskussionerna handlar det ofta om kommunikation och att förutsättningarna är klara redan från början.

”Det viktigaste är att ha med alla som är involverade i frågeställningen på båten och ventilera det tillsammans, då löser man det.”

Många konflikter uppstår på grund av okunskap eller att någon vet mer än någon annan. Uppstå olika synpunkter använder K.K argument. Oftast är det klienten som gör sin granskning, sedan ska revisorn revidera och ifrågasätta det klienten kommit fram till. Det är sällan det uppstår att K.K inte är nöjd över en diskussion, händer det handlar det främst om förhandlingen kring revisionsarvodet. Enligt K.K kan förhandlingarna bli tuffa, det kan exempelvis vara att det finns en överenskommelse kring arvodet och att det tillslut tar längre tid än förväntat. Det sker sällan att klienterna försöker styra K.K i hennes arbete, speciellt när det gäller de noterade bolagen. Det gäller som revisor att vara transparent och att tillfredsställa klienten är inte möjligt när det gäller redovisningsfrågor. Bara K.K inte går emot sin integritet och regelverk kan hon göra som klienten vill, för det är inget som påverkar det slutgiltiga resultatet. Ibland får K.K välja sina strider eftersom ett bolag kan ha en del avvikelser som K.K ber klienten att justera, men där klienten bara väljer att justera hälften av felet. Om avvikelserna inte är väsentliga kan bolaget låta bli att ändra felet denna gång. För att övertyga en klient handlar det om att komma med bra argument. Till exempel kan K.K använda erfarna kollegor och redovisningsexperter för att få bra argument och för att K.K ska rannsaka sin egen ståndpunkt är det viktigt att hon verkligen känner sig säker på det hon tycker. Sedan kan ett annat argument vara att K.K förklarar hur andra bolag gjort tidigare, vilket en del klienter också använder som ett stöd för deras argument.

5.11.2 Relationen mellan revisorn och klienten

Enligt K.K är nyckeln till en långvarig relation kommunikation och kunskap om klientens verksamhet. Detta genom att ha en kontinuerlig och tydlig dialog där K.K ständigt lyfter upp intressanta frågor och svar som klienten inte tänkt på. Sedan kan en del relationer bli kortare än vad K.K tänkt och det kan bero på att kommunikationen mellan parterna inte var tillräckligt bra, det kan också bero på att personkemin inte fungerade med klienten. Diskussionerna kan bidra till att relationen påverkas både till det bättre eller det sämre. Om K.K har synpunkter på hur det ska göras, kan hon uppfattas besvärlig. Men ibland blir det att parterna tappar eller bryter relationen och då måste de våga göra det. För att K.K ska försöka få tillbaka klienter hon tappar beror hennes tillvägagångssätt på hur tidigt bolagen byter revisor. En del kan välja att byta revisor efter bara tio år även om de kan utöka tio år till, att en del bolagen väljer att göra det efter tio år tror K.K beror på att det är god sed att byta. Detta ger revisionsbyrån möjligheten att gå in på konslutsidan eller får revisorn vänta tills jäven inte längre finns. Det kan också vara åt andra hållet, att det skapas en relation med en klient som måste byta från en annan byrå. Med bolag av allmänt intresse gäller det enligt K.K att skapa en relation innan de kommer ut på offertförfrågan, när offerten kommer är det nästan försent. Det kan göras genom att erbjuda olika konsulttjänster menar K.K. Enligt K.K är det viktigt att en klient känner en nytta av diskussionerna, för att kommunikationen ska utvecklas och bli bättre. Sedan är det upp till K.K att klienten får en förståelse som bidrar till att klienten får andra synvinklar.

5.11.3 Byrårotationen

Enligt K.K är införandet av den obligatoriska byrårotationen positivt, det vill säga att revisorn inte får sitta allt för länge på en klient. Sedan finns många andra regler för att testa revisorns opartiskhet och oberoende. Enligt K.K kommer byrårotationen leda till att bolag byter revisorer oftare och att revisionsarvodet kan ändras. Någon vidare inverkan av byrårotationen tror K.K inte kommer ske, åtminstone inte på relationen. Nu finns en medvetenhet samt att klienterna troligtvis kommer byta revisor om de inte är nöjda. Däremot tror K.K att det finns en möjlighet att revisorn påverkas av byrårotationen när det kommer till diskussionerna genom att revisorn blir tuffare i slutet av mandatperioden. En revisor måste fortfarande ha integritet i alla situationer oavsett om det finns krav på byrårotation. Något K.K tror kan förekomma är att revisorn driver på fullt ut och då får revisionen kosta vad det kosta vill. Däremot har det inte varit någon situation som K.K har varit med om, men det kan förekomma.

5.12 L.L – En av Big-4

I 12 år har L.L varit auktoriserad revisor för en av de stora revisionsbyråerna i Sverige. Intervjun gjordes den 11 april klockan 09:00 via telefon.

5.12.1 Förhandlingsprocessen mellan revisor och klienten

När det kommer till förhandlingar brukar L.L främst prata om revisionsarvodet. Vid redovisningsfrågor menar L.L att det är en dialog som görs med klienterna, för i regelverket och hur det är utformat finns information och en del av informationen kan ge upphov till subjektiva tolkningar. Det är kring de subjektiva tolkningarna som det kan uppstå diskussioner, vilket sker i en positiv ton där L.L och klienten landar i något som båda är överens om. Enligt L.L gäller det som revisor att lyssna på vad klienterna anser och vad de har för synpunkter i diskussionerna, oftast är det klienten som känner sin verksamhet bäst. Därför är det viktigt att L.L tillsammans med klienten reflekterar över problemet. Enligt L.L uppstår diskussionerna beroende på när redovisningsfrågorna uppkommer. De flesta klienter arbetar proaktivt vilket gör att klienten kommer direkt till revisorn om det skulle uppstå en komplicerad frågeställning för att i förväg harmonisera och undvika att en komplicerad frågeställning dyker upp i slutet. Sedan beror det på vad om avvikelsen anses som väsentligt eller inte. Ifall en väsentlig avvikelse upptäcks innebär det att den måste uttryckas i revisionsberättelsen, där vill klienterna inte hamna. Sedan finns fel som inte är väsentliga

”Det krävs inte att vi alltid driver diskussionen till fullo i hamn. Sedan skulle jag vilja säga att av de klienter jag arbetar med och har arbetat med, är alla intresserade av gör rätt. Även om vi springer på en ej väsentlig notering och för fram den så i de flesta fall korrigerar klienten den.”

Något L.L försöker göra när det finns olika synpunkter på vid redovisningsfrågor är att basera argumenten på den fakta som finns och på det sättet påpeka vad som står i regelverken. Han kan också visa hur liknande bolag gjort tidigare. Enligt L.L blir han inte styrd av klienten och det tror han beror på att han har den rollen han har. Risken att revisorns blir styrd tror L.L är större i bolag där ledningen och ägaren är samma person. Men i noterade bolag finns en tydlig struktur och ett tydligt uppdrag, vilket är att hålla koll på den finansiella rapporteringen. Enligt L.Ls egna erfarenheter är det sällan revisorn och klienten är oeniga, utan i slutändan kommer parterna oftast fram till en gemensam syn som både klienten och revisorn känner sig trygg med.

5.12.2 Relationen mellan revisorn och klienten

För L.L gäller det att klienterna känner sig uppskattade och att han fyller en relevant roll. Det är enligt L.L viktigt att revisorn är relevant i alla klientrelationer. Om en relation inte blir lång kan det enligt L.L bero på arvodet. Detta på grund av att revisorn blir vald på bolagsstämman och ägarna alltid vill ha en effektiv process. Då menar L.L att arvodet kan vara en faktor som påverkar. Enligt L.L bidrar diskussionerna han har med klienten till en nytta och det beror på att det är intressant och lärorikt att höra klienternas perspektiv, eftersom de kan sin verksamhet bäst och har bra kunskaper. Sedan kommer L.L in i frågan med revisorns perspektiv och den part som har mer djupa, vilket bidrar till lärorika diskussioner. Det är enligt L.L viktigt att även klienterna känner nyttan. Det är också viktigt att han och klienten arbetar mot samma mål, samtidigt som han måste vara lyhörd för att komma till en slutsats. Det kan leda till en bättre relation samt bidra till ett större förtroende.

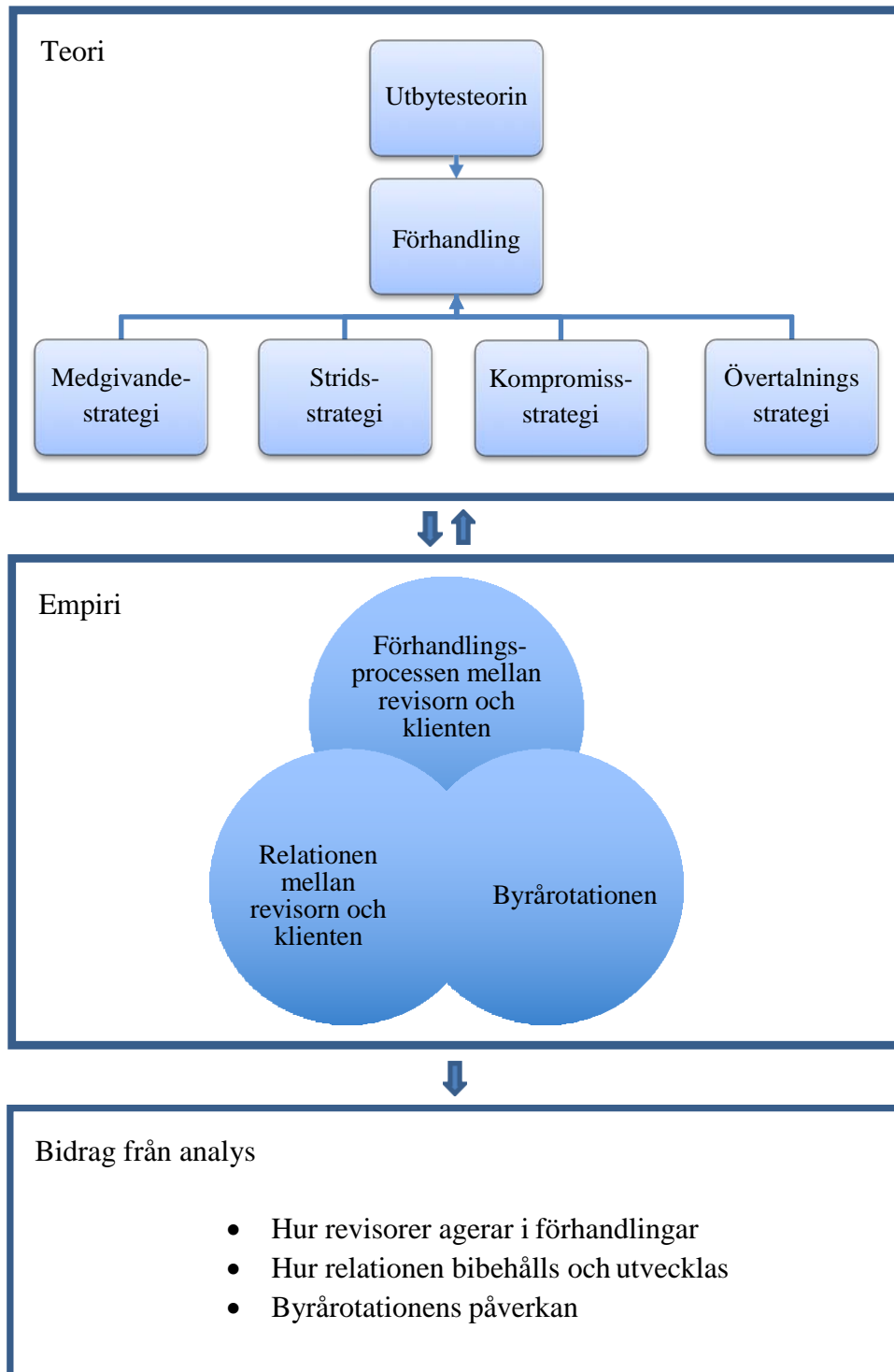
5.12.3 Byrårotationen

Byrårotationen tycker L.L är positiv och som kommer bidra till att revisorerna kan visa att de är opartiska och oberoende, vilket är viktigt inom revisionsyrket. Något L.L tror att byrårotationen kommer medföra är att det blir fler revisionsupphandlingar, det är något L.L märker av redan nu. För att locka tillbaka klienterna menar L.L att det gäller att se till att alltid vara relevant på ett eller annat sätt, men framförallt vara ”*up to date*” gällande revisionsmetodik och digitaliseringen. Det för att kunna möta klienternas krav på bästa sätt. Enligt L.L kommer byrårotationen inte påverka relationen eller diskussionerna mellan revisorn och klienten.

6 Analys

I detta kapitel sker analysen med empirin som samlats in med stöd av teorin som presenterades i tidigare kapitel. För att göra det lättare för läsaren att hänga med är analysen strukturerad på samma sätt som empirin. Först kommer vår analysmodell.

6.1 Analysmodell



Figur 4: Analysmodell

Studiens analysmodell (se figur 4) visar hur analysprocessen gått till. För att besvara studiens frågeställning samt uppfylla syftet har vi likt en hermeneutisk ansats pendlat mellan betydelsen av de olika begreppen och helheten som definierats i vår teorimodell. Dessa nyckelbegrepp är utbyteteorin, förhandlingen och förhandlingsstrategierna. De fyra förhandlingsstrategierna är medgivandestrategi, stridsstrategi, kompromissande strategi samt övertalningsstrategi. Dessa nyckelbegrepp utgör studiens teoretiska referensram. Under processens gång har den teoretiska referensramen förfinats utifrån det empiriska materialet som samlats in och genom nyckelbegreppen har sedan det empiriska materialet analyserats. Detta för att göra analysen på bästa sätt samt för att slutligen kunna besvara och uppfylla vår frågeställning och syfte.

För att ta reda på om den obligatoriska byrårotationen har en påverkan på förhandlingen samt relationen har vi först analyserat förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten. Genom att förklara hur interaktionerna sker mellan parterna samt avslöja när förhandlingsstrategierna används. Vidare sker en analys gällande hur relationen mellan revisorn och klienten påverkas av byrårotationen. Detta genom att förklara hur relationen utvecklas och bibehålls genom utbyteteorin. När analysen av teorin och empirin gjorts har tre bidrag kunnat plockas från analysen till slutsatsen.

6.2 Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten

Enligt Beattie et al. (2000) definieras förhandlingar som processer av samverkan mellan parterna, där de strävar efter att komma till ett gemensamt beslut om villkoren för överenskommelser och frågorna mellan dem. Denna definition stämmer överens med vad denna studie kommit fram till men med en skillnad. Det är ingen av respondenterna som kallar det förhandlingar utan de anser att det rör sig om diskussioner. När de hör ordet förhandlingar tänker de på arvodesförhandlingar och inte förhandlingar kring redovisningsfrågor. Diskussioner kring redovisningsfrågor håller på under hela revisionen och inte bara i samband med bokslutet. Respondenterna anser att det är diskussioner eftersom revision och revisionskvalité inte är något revisorer förhandlar om.

”Det är mer en fråga om det är rätt eller fel. Det ser inte jag som en förhandling, för det handlar inte om att någon ska vinna och någon förlora. Utan det är en diskussion tycker jag. Det är en diskussion som pågår, inte bara i samband med revisionen utan ofta långt innan.”

Att respondenterna tycker på detta sätt gör att de inte håller med Gibbins et al. (2010) som menar att det finns två olika kategorier av förhandlingar. Där det ena är vinn-vinn-förhandlingar och det andra är att ena parten vinner och den andra parten förlorar. Vilket leder till att resultatet bara gynnar ena parten i förhandlingen på bekostnad av den andra (Wang & Tuttle, 2009). Om det händer att det blir revisorn mot klienten under en diskussion känns det som ett misslyckande. En revisor ska dels finnas som en part dit klienten kan vända sig om de fastnar i en redovisningsfråga och inte bara vara den som granskar allting i slutet. En diskussion går ut på att klienten ger sin syn på en redovisningsfråga som revisorn utmanar beroende på revisorns syn. Det ingår i revisorn roll att ifrågasätta och här kan parterna ha olika åsikter som leder till diskussioner. Alla respondenter vill nå samsyn med klienten där parterna är överens och har en gemensam syn på redovisningen och när revisorn reviderar bolag av allmänt intresse blir de nästan alltid överens i slutändan, för bolag av allmänt intresse ändrar nästan alltid det revisorn vill då de vill undvika en oren revisionsberättelse och det beror på att dessa bolag har en ambition i att hitta lösningar och göra rätt. Därför kommer oftast revisorn och klienten fram till en slutsats som båda känner sig trygga med. Att parterna är överens kan bero på att revisorn har löpande kontakt med bolaget under året och tar upp frågorna när de uppkommer. Det är också viktigt att revisorn lyssnar på sina klienter, det är oftast klienterna som kan sin verksamhet bäst

och därför är det viktigt att revisorn tillsammans med klienten reflekterar över problemet. Att revisorn och klienten är överens beror också på att parterna är införstådda med regelverken och att de måste följas, samt att parterna är angelägna om att lämna ifrån sig en bra finansiell rapport som håller bra kvalitet. Det beror på att den blir offentlig och granskas av den finansiella marknaden. Att parterna nästan alltid kommer överens och att det sällan blir en oren revisionsberättelse styrker den tidigare forskningen som visar att förhandlingarna mellan revisorn och klienten väsentligt påverkar företagets bokslut (Perreault & Kida, 2011), i alla fall när det gäller bolag av allmänt intresse, som alltid lyssnar på revisorn och vill görarätt.

Enligt Hatfield och Mullis (2015) är det vanligt att det sker förhandlingar mellan revisorn och klienten gällande i vilken utsträckning justeringar ska göras i de finansiella rapporterna och enligt respondenterna i empirin stämmer detta. Det finns två olika typer av fel, det ena är väsentliga fel och det andra är oväsentliga fel. Enligt en studie som gjorts leder 57% av förhandlingarna till en ändring i de finansiella rapporterna (Beattie et al., 2000). Rör förhandlingarna diskussioner kring väsentliga fel är det fel som revisorerna inte kan acceptera. Om inte bolagen ändrar väsentliga fel skriver revisorn en oren revisionsberättelse vilket leder till att bolag av allmänt intresse till det mesta ändrar felet. Är det däremot fel som inte är väsentliga kan revisorn rekommendera att klienten ändrar felet med det är inget de tvingar dem till att göra, revisorn kan också gå med på att rätta felet nästa år. Dessa fel är mer av en diskussion än vad väsentliga fel är och gällande detta sa A.A:

”Men man prutar aldrig så pass långt att vi godkänner saker som vi inte borde ha godkänt, utifrån att det är väsentliga saker, så att säga. Dels får vi inte göra det och sedan som sagt är det mycket tillsyn idag, skulle vi godkänna och släppa igenom det, och det ändå är väsentligt, ja då kan man hamna lite illa till.”

Det handlar därför inte bara om att revisorn inte vill godkänna väsentliga fel, utan också att de inte kan eller får. Revisorerna har praxis och regler att följa och får inte vara oberoende. En revisor kan leva med fel upp till ett visst belopp, men om revisorn går över beloppet kan det bli problem. Revisorer vill inte leva med den risken för det handlar om revisorns integritet. Alla revisorer kan bland annat bli granskade av revisionsinspektionen, sedan finns det vissa byråer som har egna interna kontroller där revisorn blir granskad av någon annan partner inom byrån. Alla respondenter håller med om att väsentliga fel inte är något de diskuterar om.

Enligt Perreault och Kida (2011) är det viktigt att revisorn väljer vilken strategi de ska använda under förhandlingen och strategin som väljs kan påverka både den framtida relationen med klienten samt för hur revisorn ska bemöta klienterna och få sin vilja igenom under förhandlingen och MacTavish (2018) kom fram till att strategin revisorn väljer under en period sannolikt kommer påverka även de framtida förhandlingarna. Enligt respondenterna väljer de inte en strategi för hela året, utan strategin som väljs anpassas till varje situation och diskussion.

”Saker och ting ska vara rätt oavsett när vi skriver på i slutändan och hur man uppnår det resultatet är lite av ett hantverk.”

Majoriteten av respondenterna tycker att det är svårast att bedöma redovisningsfrågor kring bedömningsposter, det vill säga där det finns ett tolkningsutrymme. Det kan röra sig om värdering av goodwill, värdering av ett varumärke eller nedskrivningsprövningar. Det är helt enkelt när revisorn och klienten har olika syn på framtiden och hur det kommer att gå för bolaget som det är svårt att avgöra vad som är rätt och vad som är fel. Då gäller det för revisorerna att skeptiskt pröva klientens antaganden och det är som G.G sa:

”Vi ska vara så att säga sunt skeptiska, det innebär att inte ta saker för givet utan att man lyssnar, lär sig och förstår men du måste verkligen förstå och du måste också kunna hänga upp det på något annat.”

Detta styrker A.A när ha sa att det ingår i revisorns yrkesroll att vara professionellt skeptiska. När parterna har olika åsikter kan det uppkomma svårare diskussioner och det stämmer överens med det Brown-Liburd och Wright (2011) påstår, det vill säga att det uppstår konflikter vid förhandlingar när revisorn och klienten ska lösa svåra och komplexa redovisningsproblem där parterna har olika åsikter. Enligt alla respondenter vill de lösa diskussionerna som uppstår genom fakta, regelverk och sakliga argument och på det sättet komma överens med klienten, de vill få klienten att förstå och visa att de har rätt. De förklarar för klienterna varför de har en annan ståndpunkt eller hur ett visst regelverk fungerar. Det kan göras med vissa delar ur en strategi eller via en kombination av olika strategier. I stort sätt handlar det för respondenterna om att få klienten att ändra fel i redovisningen och då använder respondenterna olika sätt för att övertyga klienten och lägga fram fakta och argument på. Vilken strategi revisorn använder är olika från revisor till revisor och en strategi som fungerar på en klient behöver inte fungera på någon annan. Det gäller för revisorerna att både läsa av klienten och situationen.

6.2.1 Medgivandestrategi

När det gäller medgivandestrategin tillämpas den av vissa respondenter medan andra aldrig använder den. De som någon gång använder denna strategi var tydliga med att poängtera att det aldrig gäller diskussioner kring väsentliga fel. Enligt Gibbins et al. (2010) innebär medgivandestrategin att revisorn får en mindre fördel och att därmed klienten får mer nytta. Situationer där respondenterna kan använda medgivandestrategin är vid värdering av immateriella tillgångar där det är antaganden att ta ställning till och där det då inte finns något rätt eller fel. I dessa situationer kan revisorn ge och ta under förhandlingen, däremot finns det ramar som revisorer måste förhålla sig till och utanför ramarna accepterar revisorn inget givande och tagande. En revisor kan också använda sig av att ge och ta i en diskussion kring poster som kan vänta tills nästa år. Ett annat exempel där revisorn kan använda medgivandestrategin är om det rör frågor som inte påverkar kvalitén på rapporten, då kan en av respondenterna tillfredsställa klientens behov framför sitt eget.

Enligt Svanberg och Öhman (2015) kan revisorer identifiera sig med sin klient och då vara mer benägna att agera i klientens intresse än i sitt eget. Det är inget som förekommer för respondenterna i empirin. Revisorer ska vara oberoende och om revisorerna agerar i klientens intresse istället för sitt eget påverkar det oberoendet, samtidigt har revisorerna regler som gör att de inte kan påverkas av klienterna. Det skulle leda till att det slutliga resultatet ligger närmre klientens åsikt än revisorns (Wang & Tuttle, 2009). En revisor måste känna sig komfortabel med resultatet av revisionen och vara trygg i var det landar i när revisorn skriver på revisionsberättelsen. Om en revisor tillfredsställer klienten på ett sätt där revisorn hjälper och stöttar klienten, är det viktigt att revisorn aldrig lägger yrkesrollen åt sidan.

Det är en respondent som inte använder medgivandestrategin och skulle aldrig tillfredsställa klientens behov och strunta i sitt eget. Hennes åsikt är att det finns regelverk klienten förhåller sig till, om det däremot är ett oväsentligt fel kan hon ta ställning till det och släppa igenom det. Det handlar inte om att ge och ta i situationer gällande exempelvis klientens resonemang kring deras framtid, utan det handlar mer om att parterna har olika uppfattningar.

6.2.2 Stridsstrategi

Något som var gemensamt för alla respondenter var när det gäller väsentliga fel. Det är inte något att förhandla om och samtliga respondenter använder stridsstrategin vilket innebär att de argumenterar aktivt för sin egen åsikt och att resultatet blir det revisorn vill att det ska bli (Wang & Tuttle, 2009). Sättet respondenterna använde stridsstrategin var genom att meddela klienten att revisionsberättelsen skulle bli oren om klienten inte ändrade felet (Gibbins et al., 2010). På det sättet fick respondenterna igenom det de ville och klienten fick en ren revisionsberättelse, detta stämmer överens med det Hatfield et al. (2008) kom fram till i deras studie, det vill säga att om en revisor hotar med något som är betydande och trovärdigt är det ett effektivt sätt för att framkalla ett medgivande från klienten. Dock använder sig aldrig respondenterna av detta argumentet om felet inte är väsentligt och det inte skulle påverka revisionsberättelsen.

I Wang och Tuttle (2009) artikel skrev de att en revisor som inte är bekymrad över relationen med klienten är mer benägna att använda en strategi där revisorn inte är samarbetsvilligt. Enligt respondenterna i empirin är samarbetet viktigt och på följande sätt formulerade C.C sin syn på samarbetet:

”Vi ska vara oberoende i våra slutsatser och i våra jobb. Men det är viktigt med någon sorts samsyn, någon slags förståelse för varandras jobb. Det tycker jag är viktigt, att man hittar något samarbete eller dialog för att underlätta och för att det ska bli så bra som möjligt.”

Även om revisorn inte får vara oberoende tycker alla respondenterna att samarbetet och samsynen kring resultatet av diskussionerna är viktigt. Därför stämmer inte Wang och Tuttle (2009) syn med respondenternas. Eftersom alla respondenter tycker att samarbetet är viktigt, speglas det i deras strategier och val gällande hur de hanterar en redovisningsfråga från klienten. Därför är det bara vid väsentliga fel som respondenterna använder stridsstrategin och inte tar hänsyn till samarbetet vid beslutet. Dock vill respondenterna gärna ha ett bra samarbete under diskussionens gång, vilket gör att de kan förklara hur redovisningsfrågan ska hanteras och försöka få klienten till att förstå.

6.2.3 Kompromissande strategi

Lite av den kompromissande strategin använder alla respondenter när de diskuterar med klienterna. Någon som inte kallar det att komma fram till en kompromiss är H.H men hans citat stämmer trots allt in på den kompromissande strategin:

”... Vi försöker diskutera någon slags, inte kompromiss men någon sorts lösning där man ändå tycker att kraven uppfylls. I alla fall ur ett acceptabelt sätt även om man kanske inte når hela vägen fram.”

De beror på att alla vill hitta en lösning där parterna är överens och har en samsyn till lösningen. Det stämmer överens med det Gibbins et al. (2010) skrev i deras studie om att den kompromissade strategin handlar om att revisorn ska hitta en ny lösning till frågan, som i huvudsak bevarar revisorns åsikt men som också gör att klienten känner sig nöjd med resultatet. Det är helt okej när klienterna tycker på ett annorlunda sätt jämfört med revisorn, men då är det viktigt att revisorn får veta varför klienten tycker det och sedan skapa förståelse kring varför det finns olika uppfattningar och en av respondenterna berättade att det är viktigt att klienten har dokumentation eller underlag för deras åsikter. För att komma fram till en kompromiss försöker parterna hitta en gemensam lösning till problemet som gynnar båda parterna (Gibbins et al., 2010) och för att komma fram till en lösning gäller det enligt respondenterna att skapa förståelse och det görs genom att respondenterna lyssnar på klienterna och vad de berättar om

sin verksamhet. Klienterna har ett informationsövertag och det är viktigt att bolagen lägger fram all fakta, detta för att revisorn ska kunna komma åt informationen, få rätt förutsättningar och rätt bakgrund, för att sedan fortsätta diskussionen därifrån. En av respondenterna tycker att utgångspunkten borde vara att klienten kan sin verksamhet och branschen bäst och att revisorns uppgift blir att se om klientens åsikter är rimliga. En revisor får inte ha några problem med att byta åsikt om ny information kommer fram och frågeställningen ska alltid vara helt öppen tills hela processen är färdig. Är det väsentliga fel måste revisorerna stå på sig för sin sak och då används inte den kompromissade strategin.

Enligt den kompromissade strategin kan det bli att ena eller båda av parterna inte känner sig nöjda över resultatet av diskussionen (Gibbins et al., 2010). För tre av respondenterna är det främst vid arvodesförhandlingar som det kan hända att de inte känner sig nöjda över resultatet. När det gäller redovisningsfrågor kan det enligt vissa respondenter hända att de inte är nöjda över resultatet medan andra känner att de alltid är nöjda. Är det någon som inte känner sig nöjd över resultatet kan det bero på att klienten väljer att inte ändra oväsentliga fel men där det optimala enligt revisorerna hade varit att bolaget ändrade felet, men eftersom felet inte är väsentligt påverkar det inte revisionsberättelsen. Vid väsentliga frågor är samtliga respondenter alltid nöjda över resultatet och det har aldrig hänt för tre av respondenterna att de inte känt sig nöjda över ett resultat. Det beror på att de har samtal med sina klienter fram tills de är överens och som revisor måste vara nöjd i slutändan, annars kan han inte bli färdig med revisionen.

6.2.4 Övertalningsstrategi

Övertalningsstrategin är den strategi alla respondenterna använde sig av. Alla respondenter tar hjälp av specialister kring redovisningsfrågor, antingen där de själva inte kan svaren, när parterna inte är överens, när revisorn behöver hjälp att tolka ett regelverk som specialisten är expert på eller när revisorn behöver hjälp med en bedömningspost. Respondenterna kan sedan använda det specialisten säger som ett argument till klienten och enligt MacTavish (2018) gör revisorerna det för att få klienterna att hålla med revisorn. När revisorn tar hjälp av en specialist väljer de flesta bolagen att lyssna på specialisten. Specialister besitter ofta en hög kunskapsnivå och när klienten får ett yttrande från specialisten är det ofta ett tecken på ett bra beslutsgrundande (Hatfield et al., 2008). Respondenterna brukar berätta för sina klienter hur andra bolag gör i liknande redovisningsfrågor och det är viktig och värdefull information för att kunna övertyga klienten att ändra det revisorn vill att de ska ändra (Hatfield et al., 2008), det är en fördel med att vara revisor eftersom de hör och ser mycket. Sedan får revisorn aldrig nämna vilket företag som gjort på ett visst sätt, det beror på att revisorn har tystnadsplikt. Diskussionerna revisorn har med klienterna gör att revisorn ständigt lär sig nya saker varje dag och det beror dels på att revisionsyrket är ett erfarenhetsyrke. Ett exempel är när specialisterna kommer med sina råd. Skulle en specialist säga att det är på ett sätt som revisorn inte kände till, har revisorn inga problem med att ändra sin åsikt. En revisor får aldrig låsa fast sig för ett sätt. Genom att revisorn använder specialister eller hur andra bolag gör, styrker det deras position (Hatfield et al., 2008). Av alla respondenter var det de tre männen som varit längst i revisionsbranschen som berättade att de fått ett större inflytande i och med erfarenheten i branschen. Enligt F.F handlar inflytandet om den erfarenhet som en revisor byggt upp och sa på följande sätt:

”Ja, det är bara att konstatera. Det kan jag själv backa tillbaka till. Det är klart för 15–20 år sedan, du hade inte det självförtroendet heller. Nu har jag varit med himla länge så man har ett helt annat självförtroende”

Erfarenheten gör revisorer har lättare att säga ifrån i frågor nu jämför med när de var nya och en av respondenterna märker att han är svårare att rubba eller runda nu jämfört med när han var ny som revisor och att klienterna lättare går med på det han säger nu när han har erfarenhet. När revisorn varit många år i branschen ökar det revisorns inflytande. Det märkte G.G genom att det var svårare att få bolagen att lyssna på honom förr när han var ny och även idag kan han märka att nyanställda revisorer inte riktigt får igenom det dem vill och att klienterna hellre pratar med honom som varit revisor länge. Det gör att den nyanställda revisorn får kontrollera med någon högre upp i organisationen för att driva igenom åsikten och på det sättet visa klienten att revisorn har stöd för sitt argument (MacTavish, 2018). Att kontrollera med någon högre upp i organisationen eller med någon som har bra erfarenheter är ett bra sätt för att övertyga klienten vid en förhandling (Hatfield et al., 2008), revisorer får en annan tyngd när de varit revisor länge och reviderat ett antal liknande bolag.

6.3 Relationen mellan revisorn och klienten

Genom diskussioner med klienterna är det inte bara de finansiella rapporterna som påverkas utan även relationen mellan revisorn och klienten kan påverkas. Enligt McCracken et al. (2008) är det revisorn som påverkar relationen och har ansvaret att klienten är nöjd och att relationen är bra inför kommande diskussioner. Därför är det viktigt att revisorn använder en genomtänkt strategi när diskussionerna sker om att justera olika poster i de finansiella rapporterna. Något samtliga respondenter håller med om är att det både kan bidra till en bättre eller sämre relation beroende på om parterna är överens eller inte, till exempel kan revisorns tillvägagångssätt vid diskussionen bidra till om relationen påverkas positivt eller negativt. Dåliga nyheter gäller att förmedla på ett bra sätt, vilket annars kan påverka relationen. En annan anledning till att relationen kan skadas är om parterna inte lyckats investera tillräckligt med tid i relationen och därav inte skapat tillräckligt med önskvärda diskussioner. Om revisorn inte är bra på att diskutera kan det leda till att parterna inte skapar den relationen som är långsiktigt och som bidrar till det djupa förtroendet.

Utbytesteorin försöker förklara hur sociala relationer uppstår. Enligt Morgan och Hunt (1994) är gemensamma värderingar en förutsättning för att uppnå en långsiktig relation och för att ta reda på klientens värderingar försöker en del av respondenterna lära känna klienten innan de accepterar ett uppdrag och då gäller det att lära känna klienten samt deras verksamhet på ett bra sätt. Revisorn vill att parterna har samma syn när det kommer till hur transparent de finansiella rapporterna ska vara kring kvalitén och processen, för en revisor tar höga risker. Uppstår det ständigt diskussioner från alla möjliga håll kan revisorn behöva tänka om när det kommer till samarbetet med klienten. För en revisor vill inte ha klienter som ligger i ytterspåret hela tiden när det kommer olika redovisningsfrågor och tolkningar. Därför vill gärna en revisor få en möjlighet att bekanta sig med bolaget för att se vilken etisk kompass klienten har och det kan vara avgörande för om I.I ska avbryta samtalet och inte ta sig an det bolaget som klient.

”Just den här processen är jätteviktig. Vi vill verkligen veta vad vi ger oss in i men också att kunden vet vad de får för typ av revisor. Det är jätteviktigt. Jag menar, jag anser att jag har förmånen att arbeta med väldigt professionella företag med både hög etik, affärsmoral, integritet, professionalism och kompetens såklart.”

Relationer kan inta olika former (Kleinman & Palmon, 2000). Dels kan det vara en ömsesidig relationen där parterna är införstådda med att de är beroende av varandra samt medvetna om varandras intressen och gemensamt försöka uppnå det slutgiltiga målet och dels en mer tvistig relation där revisorn tvingar klienten att lyssna på revisorn gällande de ändringar klienterna bör göra i sina finansiella rapporter, det beror på den kompetens och erfarenhet revisorn besitter

(Beattie et al., 2000). Det kan uppstå två olika typer av tillvägagångssätt när det gäller relationen, det ena är ett proaktivt tillvägagångssätt medan den andra är ett reaktivt tillvägagångssätt. I en proaktiv relation har revisorn en roll som rådgivare där tips och råd sker kontinuerligt till klienten. En reaktiv roll är att klienten ser de finansiella rapporterna som sin egen. Där klienten sällan konsulterar med revisorn under året och som leder till att revisorn upplyser om fel närmare slutet av revisionen (McCracken et al., 2008). Skillnaden i dessa är klientens villighet till att använda revisorn. Dessa två typer kan utgöra grunden för relationen med klienten och kan få effekter på hur diskussionen utvecklas (MacTavish, 2018). Av respondenterna var det bara två som pratade om vikten av en proaktiv relation där de ständigt diskuterar frågorna allt eftersom de dyker upp. De övriga respondenterna utgick också från ett proaktivt tillvägagångssätt även om de inte sa det rent ut under intervjun. Exempelvis förklarade A.A att det gäller att ha en bra dialog och att bolaget känner att revisionsbyrån alltid är tillgänglig samt svara på frågorna som dyker upp. Många bolag vill ha sin revisionsbyrå som ett bollplank, därför gäller det att revisorn finns till och alltid hjälper klienterna. Att komma med tips och råd längs vägen är något som uppskattas av klienterna då det inger ett förtroende som leder till en långsiktig relation. När det kommer till diskussionerna har de flesta respondenter en kontinuerlig dialog med klienten och ett nära samarbete för att nå det slutgiltiga målet. Att det finns ett förtroende i dialogen där företagsledningen och styrelsen känner att det är en revisor som bolaget kan vända sig till och få bra råd är också viktigt. En revisor ska vara ödmjuk och ta sig tid att lyssna och ställa öppna frågor. En revisor har inte alltid hela bilden, därför är det viktigt att lyssna och ställa frågor för att kunna förstå problemet bättre och för att sedan förklara revisorns syn på saken och därefter försöka komma överens med klienten.

Hur sociala relationer uppstår och om relationen fortsätter eller avslutas beror enligt utbytes-teorin på utbytet av resurserna mellan parterna. För att en relation ska vidareutvecklas eller bibehållas krävs att de utbytta resurserna bidrar med mer fördelar än nackdelar (Lambe et al., 2001). Det sociala resultatet innefattas av förtroende, komfort samt att erbjuda tips och råd (Jeong & Oh, 2017). Detta sätter krav på att leverera ett positivt värde över tiden där motparten känner sig tillfredsställd och om det inte lyckas kommer relationen avslutas då det troligtvis finns någon annan som kan erbjuda ett bättre värde. Värde kan variera beroende på vad parten värdesätter, en del värdesätter den ekonomiska betydelsen medan andra värdesätter den sociala (Lambe et al., 2001). I utbytesteorin finns två faktorer som är viktiga för relationens utveckling, förtroende och engagemang. Det utvecklas genom god kommunikation och gemensamma värderingar vilket tenderar till ett bra samarbete (Morgan & Hunt, 1994). Förtroendet är viktigt eftersom det handlar om att lita på att parten levererar ett värde tillbaka medan engagemanget är viktigt eftersom det ser till att parterna gör sitt yttersta för att skapa ett gemensamt bra resultat (Lambe et al., 2001). Enligt respondenterna är det viktigt att klienten känner ett mervärde för att relationen ska bli lång, till exempel genom att revisorn reviderar bolagen bra och ser till att bolagen undviker kritik från marknaden genom väluppbyggda finansiella rapporter. Ett annat sätt för att ge mervärde är att revisorn kommer med värdefulla kommentarer som tips och idéer på hur klienterna kan arbeta för att det ska bli mer effektivt. I samband med detta är det också viktigt att revisorn visar att hen bryr sig och har integritet tillsammans med en regelbunden kontakt med klienten. Diskussionerna revisorn har med klienten bidrar till att parterna lär känna varandra mer samt till en långsiktig relation. Enligt B.B är det viktigt att klienten känner nyttan som skapas genom diskussionerna. Nyttan kan också skapas genom att en oberoende part årligen träffar klienten och har en diskussion om det gångna året och vad som kan förbättras samt vad som varit bra. Detta visar en medvetenhet om att erbjuda ett socialt värde som bidrar till någon form av mervärde i tjänsten som säljs till klienten. För att uppnå en långsiktig relation är det viktigt med engagemang, intresse, proaktivitet och att revisionsyrket ses som ett serviceyrke men att det fortfarande sker inom ramarna för att behålla sitt oberoende.

”Är det någon dag jag tänker att idag har jag rätt lugnt, jag kommer nog gå hem vid fyra, jag tar ledigt sista timmen. Sedan när jag precis har slagit igen min dator klockan fyra ringer telefonen. Ja jag svarar och då är det en kund som har en akut fråga. Om jag då tänker att ja men okej, jag startar upp datorn igen och så hjälps vi åt att lösa den här frågan. Då ger det jättemycket värde för kunden.”

Diskussionerna är viktiga och nödvändiga, dels för att komma i mål men också för att kunna bidra till en bra relation med klienten och utveckla den till det bättre, detta genom att parterna lär sig mer om varandra. Det är också viktigt att klienten känner nyttan av diskussionerna annars har revisorn misslyckats, det gäller att klienten förstår eller inser värdet av den, vilket är viktigt för att kunna bygga upp förtroendet. Detta för att dialogen som görs måste bidra med förståelse genom att se revisorns syn på redovisningen för att förhoppningsvis dra lärdom av det. Genom diskussionerna kan revisorn få en nytta som inte bara är ekonomiska fördelar, ibland kan ett bolag vara bra att revidera för medarbetarna på revisionsbyrån. Det kan också vara ett bolag som är bra för att få andra uppdrag eller komma in i en ny bransch i framtiden. Ju fler klienter revisorn har diskussioner med och ju fler kollegor som får arbeta med svåra redovisningsfrågor desto mer kompetens kan det bidra med till byrån. De flesta respondenter menar att diskussionerna bidrar till lärorika diskussioner vilket båda parter oftast får någon nytta av.

6.4 Byrårotationen

Respondenterna hade olika åsikter gällande byrårotationens införande, vissa tyckte det var bra att reglerna kom, andra var lite mer negativt inställda och en del såg både fördelar och nackdelar med de nya reglerna. De som är positivt inställda till byrårotationen tycker det är en sund tanke eftersom revisorerna kan visa att de är opartiska samt oberoende och det är viktigt inom revisionsyrket. Dessa åsikter stämmer överens med vad Regeringskansliet (2014) skrev, det vill säga att byrårotationen ska stärka revisorns opartiskhet och självständighet samt öka revisionskvalitén. Andra argument för byrårotationen är att det är bra att reglerna infördes och att en ny revisor får granska bolaget och att revisorn då blir oberoende. Det kan vara svårt att avgöra när relationen kommit till den längd att revisorn inte längre är oberoende och därför är byrårotationens införande bra. När en byrå byter revisor ger det en ny blick till revisionen vilket kan öka intressenternas förtroende för revisionsverksamheten (Ball et al., 2015). Det är något G.G tror stämmer, han tror att allmänheten fått ett större förtroende för revisionsbranschen nu när byrårotationen införts och han förstår att det kan uppfattas som att oberoendet påverkas när en revisor haft en klient under många år, han förstår därför att reglerna kommit. Enligt Hatfield och Mullis (2015) har byrårotationen införts för att förbättra revisionskvalitén samt göra hela revisionsprocessen adekvat och detta är samtliga respondenter tveksamma till, i alla fall de första åren. Det tar några år för en revisor att sätta sig in i ett bolag och utveckla kunskapen samt relationen till bolaget och det skulle leda till att revisionskvalitén blir sämre. En av dem som tyckte att införandet av byrårotationen var bra, ser också att det kommer påverka kvalitén och förtroendet i början eftersom det tar ett par år innan revisorn fullt ut kan sätta sig in i verksamheten. Det kan bero på att den nya revisorn inte hittar felen då de inte känner klientens verksamhet tillräckligt bra eller saknar kunskapen som krävs (Quick, 2012). Även Ewelt-Knauer et al., (2013) kom i deras studie fram till att det finns en risk att revisionen blir misslyckad fram tills att revisorn byggt upp kunskaper om företaget och vad företaget har för risker. Trots att det tar några år för revisorn att sätta sig in i ett bolag är det viktigt att revisorn gör ett sådant bra arbete att samma slutsats uppnås även första året, det beror på att det förväntas att revisorn sätter sig in i bolaget redan från år ett eftersom revisorn ska skriva på revisionsberättelsen även första året. Någon som inte ser fördelen med byrårotationen är H.H, han tror inte att målen som ställts upp från lagstiftarna kommer att uppnås och hans syn på det är:

”Jag tror att man vinner på att det är friska ögon, det kan vara bra. Samtidigt som man tappar kompetens, för i större bolag är det väldigt jobbigt att vara revisor så är det, med flera hundra dotterbolag i världen och så vidare.”

Även A.A är lite negativ till byrårotationen för han tycker att långvariga relationer är bra, eftersom revisorn lär känna klienten vilket leder till en bra revision. I utbytesteorin hänger långvariga relationer ihop med förtroende, det är också viktigt med ömsesidigt engagemang då det leder till att båda parterna gör sitt yttersta och gör de investeringar som är nödvändiga för att producera ett ömsesidigt resultat (Lambe et al., 2001). Enligt A.A är det begripligt att en utomstående kan uppfatta att långvariga relationer påverkar oberoendet, men som revisor anser han att oberoendet inte påverkas:

”Vi har till exempel HM som jag jobbade med när jag var i Stockholm, det fanns aldrig på kartan att man har en diskussion om att man kanske släpper igenom något eller att man inte tittar på något. Utan man har exakt samma fokus där som hos vilken kund som helst.”

Därför skulle A.A aldrig sänka kraven för en klient som han haft länge, som Junaidi et al. (2016) hävdar i deras studie. När en revisor haft en klient länge är fördelen att revisorn kan systemet och känner bolaget som klienten arbetar på bättre samt att revisorn vet hur flödena går. Revisorn bygger helt enkelt upp specifika kunskaper om bolaget, vilket leder till att långvariga relationer inte alltid behöver vara negativa (Cameran et al., 2016). Vissa revisorer anser därför att långvariga relationerna är bättre på grund av att precisionen och kvalitén blir bättre. Ingen av respondenterna tror att relationen mellan klienten och revisorn påverkas av byrårotationen. Det gäller för revisorn att skapa bra relationer med bolagen som revideras och det alltid finns en medvetenhet om att klienterna kan byta revisor oavsett byrårotationen. Enligt utbytesteorin handlar en relation om att parterna byter resurser med varandra och om inte någon part känner någon fördel med relationen kommer den parten att avsluta relationen och byta till någon annan revisor som klienten känner en mer givande relation med (Lambe et al., 2001). Därför gäller det för revisorn att hela tiden göra ett bra arbete och inge ett förtroende för klienten som gör att klienten känner att samarbetet fungerar. Eftersom en revisor kan väljas på antingen ett eller fyra år kan klienten välja en ny revisor även om det inte är på grund av byrårotationen. På följande sätt uttryckte I.I sig gällande detta:

”Jag skulle säga genom min erfarenhet att de allra flesta bolagen väljer revisor på ett år. Det är helt fine, för någonstans gäller det för en revisor att varje år göra ett så bra jobb som möjligt och vara på tårna.”

Därför måste revisorn hela tiden göra ett bra arbete och värna om relationen för att inte riskera att bli utbytt. Det handlar om att inte tappa några relationer och alltid göra ett bra arbete, för en revisor vinner revisionsuppdrag på kontakter. Hela tiden uppstår nya relationer och konstellationer för revisorerna, eftersom bolagen byter personal och personalen kan hamna på ett annat bolag som revisorn vill revidera. Då gäller det att revisorn haft en bra relation med klienten och att klienten vill ha samma revisor även på det nya bolaget. En annan orsak till att bevara relationerna är för att nya klienter vill ha referenser, det beror på att nya klienten vill vet hur revisorn är och då är det bra att ha bra relationer med klienterna. En revisor kan med byrårotationen sitta på ett bolag i 20 år vilket är en relativt lång tid, det bidrar också till att relationerna inte kommer påverkas av byrårotationen.

Det är en utmanande uppgift för revisorn att använda en strategi som intygar att bokslutet inte innehåller några väsentliga felaktigheter och samtidigt främjar att relationen med klienterna är på en bra nivå (Hatfield & Mullis, 2015). Under medgivandestrategin finns en del att revisorn kan identifiera sig med klienten och få samma uppfattning som klienten om deras interna kontroller och redovisning. Det finns också en risk att revisorn identifierar sig med sin klient och blir mer benägen att agera i klientens intresse (Svanberg & Öhman, 2015) samt att revisorn är mer benägen att använda en tillmötesgående strategi under förhandlingar där revisorn har ett positivt och vänskapligt förhållande till klienten (Gibbins et al., 2010). Detta utgör ett hot för oberoendet och att revisorn inte rapporterar felen som upptäcks (Nicolaescu, 2014), därav har byrårotationen uppkommit. Förhandlingen mellan revisorn och klienten har en viktig roll för den slutliga rapporten vilket beror på att det ständigt sker diskussioner mellan parterna som påverkar de finansiella rapporterna (Hatfield & Mullis, 2015). Majoriteten av respondenterna i denna studie ser ingen skillnad i att förhandla med en klient med tanke på byrårotationen och om revisorn vet att klienten kommer byta revisor. En revisor måste alltid göra ett bra arbete och en klient kan byta revisor av andra skäl och inte bara på grund av byrårotationen, därför ser alla förhandlingar på samma sätt. För en revisor vet aldrig vad som händer i framtiden. En revisor är övervakad på många olika sätt och därför måste revisorn behandla klienten rätt. Revisorn kan därför inte lyfta alla oväsentliga fel bara för att höja arvudet när klienten ska lämna. Att förhandlingen inte påverkas kan också vara för att revisorn måste utgå ifrån väsentlighetsnivån. Allt detta leder till att revisorn inte vill riskera att göra något som kan leda till att revisorn får en anmärkning av revisionsnämnden. Därför sker förhandlingarna på samma sätt oavsett om klienten ska vara kvar eller inte.

Tre av respondenterna tror att det finns en chans att förhandlingen kan påverkas när revisorn vet att klienten ska lämna. Det finns något som kallas unconscious bias som kan inträffa. Det är att revisorn inte anser att det är någon skillnad i hur de förhandlar med klienten när klienten ska lämna på grund av byrårotationen, men där revisorn omedvetet är påverkad och att det då sker en förändring i förhandlingen. Trots detta skulle H.H vilja säga att det inte sker eftersom revisorn har höga krav som gör att det inte finns utrymme för revisorn att lägga in egna värderingar i revisionen, för då tar revisorn en personlig risk. En annan respondent menar att det finns en chans att revisorn går hårdare fram under förhandlingen, dock måste lagarna fortfarande uppfyllas. Sedan menar han att det kan skilja från revisor till revisor hur smidig och anpassningsbar revisorn är, han tror det kan förekomma att revisorn blir mindre anpassningsbar när klienten ska lämna för en annan revisor. Även K.K tror att förhandlingen kommer påverkas av byrårotationen och att det finns en chans att revisorn blir tuffare i slutet av mandatperioden, men att revisorn fortfarande måste ha integritet i alla situationer, K.K tror också att det kan förekomma att revisorn driver på fullt ut i slutet och att revisionen får kosta vad det kostar.

Respondenterna märker att det är fler offertförfrågningar och upphandlingar nu jämfört med tidigare. Dels var det bolagen som haft sin revisor länge och behövde byta och dels att det blev lite av en trend hos bolagen att upphandla oftare även om maxgränsen inte var uppnådd. En av respondenterna tror att detta kommer leda till en kulturell skillnad, där fler bolag kommer byta revisor oftare och att det även kan spegla sig till bolagen som inte berörs av rotationsreglerna. Med hjälp av byrårotationen är det nu lättare för revisorerna att veta om bolaget måste byta revisor med tanke på rotationskraven eller om det kan vara att bolaget bara är ute och kontrollerar pris för att se att deras nuvarande revisor ligger rätt i pris. Något som alla revisorer är överens om är att byrårotationen kommer att påverka priset till det högre och det hänger ihop med att det tar ett tag för revisorn att sätta sig in i verksamheten vilket gör att revisorn behöver lägga fler timmar på bolaget vilket i sin tur medför ett högre arvode. Detta gör att byrårotationen kommer medföra en ökad konkurrens på revisionsmarknaden (Mocanu et al., 2011) och detta

kommer sätta ett tryck på revisionsbyråerna, för nu måste revisionsbyråerna vässa sina erbjudanden till klienterna samt att klienterna blir mer medvetna om vart de olika byråerna står och hur de arbetar. För att locka till sig klienter gäller det att vara ute i tid och tidigt inleda en dialog med bolaget. På det sättet blir bolaget medvetet om att revisorn vill vara revisor för dem. För att locka till sig klienter gäller det att sticka ut och det vill H.H göra genom att bolagen ska tycka att det är bra människor på revisionsbyrån att arbeta med, för de olika byråerna kommer vara lika i sina erbjudande gällande pris och tjänst och då blir det personerna på byrån som blir avgörande för att klienterna ska välja dem. Andra sätt att locka till sig klienter är genom att leverera bra kvalitet, ha bra kommunikation med klienterna och att byrån uppfattas som relevant och inte vill ha några disciplinärenden hos revisionsnämnden. Det är också en fördel om byrån har rätt erfarenheter av att revidera liknande bolag samt att de är tillgängliga och tar tid för alla klienter.

Två av respondenterna tycker att bolagen själva borde få välja vem som ska revidera dem och enligt en av dem är revisionsmarknaden inte optimal för bolag av allmänt intresse. Bolag av allmänt intresse har främst Big-4 byråerna att välja mellan och en faller bort, därför tycker de att det hade räckt med revisorsrotationen och att bolagen kunnat välja en revisor på samma byrå som de redan har. Enligt Ewelt-Knauer et al. (2013) finns en risk med byrårotationen och det är att de små revisionsbyråerna kommer försvinna på marknaden för bolag av allmänt intresse. Det beror på att de små byråerna inte har de resurser eller experter som krävs för stora bolag och frekventa byten. Det är något som tre av respondenterna håller med om, det vill säga att de små revisionsbyråer inte har den kompetens eller de specialister som behövs för att revidera stora bolag. En annan effekt av byrårotationen är att en del företag separerar revisionstjänsten från redovisningstjänsten. Det gör att bolaget kan ha kvar revisionsbyråns redovisningstjänst när de är tvungna att byta revisor. Enligt två av respondenterna är varumärket viktigt. Det är inte lönsamheten som är det viktiga utan att byrå har kvalitet och det beror på att varumärket är mycket värt. Om någon revisor på byrån gör ett ordentligt fel kostar det att reparera om det ens går att reparera. Därför finns det ingen klient som är viktigare än varumärket och det är ytterligare en anledning till varför varken relationen eller förhandlingen kan påverkas av byrårotationen.

7 Slutsatser

Studiens avsikt var att besvara frågeställningen “Hur kan det obligatoriska byrårotationskravet påverka förhandlingen och relationen mellan revisorn och klienten?” I detta kapitel kommer slutsatsen kring frågan besvaras. Det börjar med en slutsats kring byrårotationens påverkan på förhandlingen för att sedan göra en slutsats kring byrårotationens påverkan på relationen. Eftersom byrårotationen ingår i båda avsnitten kommer ingen slutsats kring enbart byrårotationen. Efter dessa slutsatser presenteras studiens bidrag och därefter förslag till vidare forskning.

7.1 Byrårotationens påverkan på förhandlingen

När det kommer till redovisningsfrågor ansåg respondenterna som intervjuades att det var mer en diskussion än förhandling. Genom studien framkom att det kan uppstå diskussioner kring två typer av fel. Det ena är väsentliga fel och det andra är oväsentliga fel. När det kommer till väsentliga fel är det något revisorerna inte kan acceptera. Detta leder till att det måste uttryckas i revisionsberättelsen om klienten inte väljer att justera felet. Är det ett oväsentligt fel är kraven inte lika stora på att klienten ska justera felet, utan det kan justeras kommande år. Samtliga respondenter förklarar att oväsentliga fel inte bara släpps utan en del revisorer kan rekommendera och ta med noteringarna till styrelsen, där förklaras att det finns avvikelser som bör justeras men som inte kommer nämnas i revisionsberättelsen. Vi kan se att beroende på felet, kan det påverka valet av revisorernas förhandlingsteknik. När det kommer till väsentliga fel ser vi tydligt att revisorerna använder en stridsstrategi. Vilket innebär att de argumenterar aktivt för sin åsikt och resultatet blir det revisorn tycker. Det är både för att revisorn inte kan eller får strunta i väsentliga fel, det beror på att revisorer har integritet med praxis och regler att följa. Vidare kan alla revisorer bli granskade av revisionsinspektionen samt att vissa av revisionsbyråerna har interna kontroller som ser till att revisionen går rätt till. Vilket gör att det inte finns utrymme för misstag när det gäller väsentliga fel. Enligt respondenterna är det viktigt med ett bra samarbete under en diskussion, för att på det sättet förklara hur redovisningsfrågan ska hanteras och skapa förståelse för klienten om varför revisorn tycker det revisorn tycker.

När det kommer till fel som inte uppnår väsentlighetsnivån var det blandade åsikter kring hur revisorerna förhåller sig till en sådan diskussion. Gällande dessa fel var medgivandestrategin och den kompromissande strategin vanligt. Det eftersom revisorerna har lite mer utrymme då det är fel som inte kan påverka revisionskvaliteten i de finansiella rapporterna. Dessa fel är inget revisorerna kräver att klienterna justerar, utan är det oväsentliga fel tar revisorerna ställning till det och kan godkänna dem. Vilket innebär att revisorer både kan ge och ta i en diskussion samt att revisorn försöker skapa någon sorts samsyn för att komma överens när det kommer till oväsentliga fel. Däremot upplyser respondenterna fortfarande felet för klienten. Enligt en del respondenter kan det bidra till att de inte är nöjda över resultatet av en diskussion, just på grund av att klienten inte ändrar felet även om det hade varit optimalt. Enligt studien sker diskussionerna mest när det kommer till frågor som gäller immateriella tillgångar, där det inte finns något rätt eller fel, utan där det finns ett visst tolkningsutrymme. Respondenterna kan använda redovisningsspecialister för sådana frågor där de själva inte kan svara eller när de inte är överens med klienten gällande en bedömningspost. I dessa frågor kan det uppstå en kompromissande strategi, eftersom båda parterna behöver ge och ta kring en fråga där det inte är rätt eller fel.

Att byrårotationen påverkar diskussionen när revisorn är medveten om att klienten är tvungen att lämna byrån, är inget respondenterna håller med om eftersom revisorn alltid måste leverera ett bra arbete. Det beror på att revisorn är bevakad på många olika sätt och det bidrar till att revisorn måste behandla klienten som att den kommer vara kvar. Enligt respondenterna kan inte

diskussionen påverkas eftersom revisorerna utgår ifrån väsentlighetsnivån. Vi kan därmed konstatera att fel som är av väsentlig karaktär inte kommer påverkas av byrårotationen på grund av de lagar och regler revisorer måste följa. Samtliga revisorer är överens om att det inte finns någon påverkan på diskussionen på grund av att revisorer alltid strävar efter att göra ett bra arbete samt att kraven måste följas. Sedan kan klienterna vara införstådda med att det är bra att justera felen inför den nya byrån, detta medför att klienten justerar felen frivilligt. Däremot finner vi genom vår studie att det finns en möjlighet att diskussionen påverkas när det kommer till oväsentliga fel. Det kan vara att revisorn går hårdare fram under diskussionerna när det kommer till fel som är inte väsentliga, men fortfarande att revisorn har sin integritet samt att lagarna och reglerna följs. Det kan också finnas en risk att revisorn blir mindre anpassningsbar när revisorn vet att klienten kommer lämna. Revisorn kan bli tuffare mot slutet av mandatperioden vilket kan medföra att kostnaderna ökar. Sedan finns det en möjlighet att revisorn omedvetet blir påverkad av byrårotationen som medför att revisorn blir tuffare i diskussionen. Detta visar att det finns situationer där den obligatoriska byrårotationen kan påverka diskussionen mellan revisorn och klienten. Denna påverkan skulle däremot enbart innebära att revisionskvalitén ökar.

7.2 Byrårotationens påverkan på relationen

Diskussionerna som görs mellan revisorn och klienten är en viktig del för att ta fram bra finansiella rapporter. Förutom att diskussionerna påverkar de finansiella rapporterna kan det även påverka relationen. Denna studie visar att det kan bidra till både bättre och sämre relationer beroende på om parterna är överens eller inte. Hur en relation börjar för att sedan utvecklas och bibehållas bero på en del faktorer. Enligt utbyteteorin utvecklas relationen baserat på hur bra utbytet av resurserna sker mellan parterna. För att utveckla och bibehålla relationen gäller det att resurserna som byts med varandra bidrar till mer fördelar än nackdelar. Det kan vara materiella eller immateriella resurser. Detta sätter krav på att revisorerna bidrar med ett positivt värde över tiden för att tillfredsställa klienten. Genom vår studie ser vi att samtliga respondenter strävar efter att skapa ett mervärde för klienten för att skapa en långvarig relation. Vilket visar att revisorerna försöker investera i relationerna genom att erbjuda mer än de behöver göra, det genom att komma med värdefulla kommentarer som tips och idéer kring hur klienterna kan arbeta och vad de kan föra för att vara mer effektiva. Det finns en klar medvetenhet om att erbjuda ett socialt värde för att skapa mervärde för klienten.

Relationer kan inta olika former där den första är en ömsesidig relation där parterna är införstådda med att de är beroende av varandra samt medvetna om varandras intressen och gemensamt försöker komma fram till det slutgiltiga målet. Sedan finns den mer tvistiga relationen där revisorn är den som har rätt och styr klienten enbart utifrån sina egna intressen. Genom studien kan vi se att samtliga respondenter arbetar med ett proaktivt synsätt, genom att ha en kontinuerlig dialog, där klienten känner sig bekväm i att höra av sig när problemen dyker upp. Vidare förklaras vikten av att komma med tips och råd längs vägen vilket klienterna uppskattar, det för att kunna inge ett förtroende som leder till en långsiktig relation. Detta visar att revisorerna erbjuder någon sorts mervärde för klienterna, vilket är något som bidrar till att relationerna utvecklas och förblir långa. Förutom att skapa mervärde för klienten förklarar utbyteteorin att grunden för att uppnå en långsiktig relation baseras på två faktorer, förtroende och engagemang. Det utvecklas genom kommunikation och gemensamma värderingar som tenderar till ett bra samarbete. Innan en relation påbörjas finns vikten av att revisorerna lägger stort arbete på att hitta klienter. Genom studien insåg vi att samtliga respondenter var noga med att hitta klienter som passade dem och byrån. Innan det inledande samarbetet förklarar respondenterna att det gäller att lära känna klienten och deras verksamhet på ett bra sätt, eftersom det är viktigt att ha klienter med liknande syn som revisorn när det kommer till kvalitén

och processen. Revisorerna vill också se klientens etiska kompass, arbetsmoral, integritet, professionalism och kompetens, det beror på att revisorer tar höga risker. På detta sätt hittar revisorerna klienter som passar dem vilket är en förutsättning för en långsiktig relation enligt utbyteteorin. Vidare förklarar utbyteteorin att andra faktorer som ligger till grund för relationen innefattas av kommunikation, engagemang och förtroende. Detta kan vi se genom studien skapas då samtliga respondenter utgår från ett proaktivt tillvägagångsätt, där dessa faktorer används för att ta sig igenom diskussionerna för att sedan leverera en finansiell rapport som håller god kvalitet. Det är viktigt att kommunicera med sina klienter och beroende på hur det görs kan relationen påverkas positivt eller negativt. Relationen kan skadas genom att parterna inte lyckas investera tillräckligt med tid i relationen och därmed inte skapat tillräckligt med önskvärda diskussioner, vilket kan påverka relationen negativt. Det visar vikten av att ha diskussioner. Är revisorn inte bra på diskussioner kan det leda till att revisorn inte skapar den långsiktiga relationen som bidrar till det djupa förtroendet.

Genom vår studie framgår att respondenterna inte tror att relationen kommer påverkas av byrårotationen. Detta eftersom revisorer är medvetna om att klienten kan byta när som helst oavsett byrårotationsreglerna. Sedan förklarar en del respondenter att personer inom bolagen flyttar på sig och kan hamna på ett ställe där revisorn vill bli vald som revisor, därför gäller det att alltid ha en bra och professionell relation med de som arbetar i bolaget. Vi kan därmed inte avgöra att byrårotationen kommer ha någon inverkan på relationen vilket är vad respondenterna säger. Enligt utbyteteorin kommer relationen avbrytas om inte en part levererar ett mervärde som bidrar till att den andra parten är tillfredsställd. Genom en tvingande byrårotation kommer klienter som haft samma revisionsbyrå i flera decennier och som inte velat byta för att de är nöjda, ha ett lågt incitament att gå på offertförfrågningar och se vilka andra alternativ som finns på marknaden. Däremot kan regler som tvingar klienterna till nya revisionsbyråer leda till att klienten får en annan byrå som levererar ett bättre värde och som tillfredsställer klienten bättre än vad den förra byrån gjorde. Enligt utbyteteorin innebär det att klienten kommer bli mer tillfredsställd eftersom det skapas ett högre värde för dem. I den aspekten kan relationen påverkas negativt för de som är tvungna att ge upp sina klienter med tanke på byrårotationsreglerna, speciellt för bolag som haft en revisor länge och inte vill ha någon annan byrå. Sedan gäller det att ha i åtanke att den nya byrån bara får ha klienten under en begränsad tid med tanke på byrårotationen och om tiden utnyttjas till max eller inte beror på hur tillfredsställd klienten blir. Förutom den anledningen kommer vi fram till att relationen inte påverkas av byrårotationen på grund av att revisorerna försöker behålla kontakten med klienten oavsett om klienten kommer vara kvar eller lämna revisorn.

7.3 Studiens bidrag

- Studien visar att förhandlingen mellan revisorn och klienten inte kommer påverkas av den obligatoriska byrårotationen när det gäller företag av allmänt intresse. Dock har vi hittat några undantag som skulle innebära att revisionskvaliteten blir högre.
- Studien visar också att respondenterna inte tror att den obligatoriska byrårotationen kommer ha någon påverkan på relationen och vi kan därför konstatera att det inte kommer påverka relationen, bortsett från att utbyteteorin kan ha en effekt på att relationen förändras.
- Slutligen bidrar studien till en ökad medvetenhet och förståelse kring hur byrårotationen kan påverka relation och förhandlingen mellan revisorn och klienten.

7.4 Förslag till fortsatt forskning

Denna studie tittar på om det finns någon påverkan på relationen och förhandlingen när revisorerna vet att klienten kommer lämna byrån. Något vi märkt i våra intervjuer med revisorer är att revisionsarvodet verkar ha påverkats mest. Vilket kan vara ett förslag att titta på, vad byrårotationen kommer innebära för revisionsupphandlingarna. Detta eftersom revisorerna uttryckte under intervjuerna att det är något de redan har märkt sker trots att reglerna kring byrårotationen är relativt nya.

Studien visar att bolagen av allmänt intresse oftast lyssnar på revisorerna. Något som hade varit intressant är att se hur det är i mindre bolag där ägarna och ledningen är samma personer, det vill säga ägarledda företag och om de också alltid vill lyssna på revisorn.

Det sker alltid diskussioner mellan revisorn och klienten och vidare kan detta leda in på att förhandlingstekniker kan skilja beroende på personen. Revisorerna måste hålla sig till de regler och krav som finns men vägen till det slutgiltiga resultatet kan ske på olika sätt. Det som kan undersökas är om det finns en skillnad mellan könen eller erfarenheten när det kommer till vilka tillvägagångssätt som används.

Referenslista

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Stockholm: Liber AB.

Alvesson, M., & Sköldbäck, K. (2008). *Tolkning och reflektion: Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod (2:a uppl.)*. Lund: Studentlitteratur AB.

Anandarajan, A., Kleinman, G., & Palmon, D. (2008). Auditor independence revisited: The effects of SOX on auditor independence. *International journal of disclosure and governance*, 5(2), 112-125. doi:<http://dx.doi.org/10.1057/jdg.2008.3>

Balans. (2018). Nya regler för oberoende – vad gäller egentligen? Hämtad 2019-01-28 från <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-regler-for-oberoende-vad-galler-egentligen/>

Balans. (2019). Företag bra på revisorsrotation. Hämtad 2019-01-28 från <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/foretag-bra-pa-revisorsrotation/>

Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 166-181. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jcae.2015.05.002>

Bame-Aldred, C. W., & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 497-511. doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.001>

Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors. *International Journal of Auditing*, 4(2), 177-202. doi:<https://doi.org/10.1111/1099-1123.00312>

Bolagsverket. (2018). Företag av allmänt intresse. Hämtad 2019-01-28 från <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/fler/foretag-av-allmant-intresse-1.13271>

Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101. doi:<https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>

Brown-Liburd, H. L., & Wright, A. M. (2011). The Effect of Past Client Relationship and Strength of the Audit Committee on Auditor Negotiations. *Auditing*, 30(4), 51-69. doi:<http://ezproxy.bib.hh.se/login?url=https://search.proquest.com/docview/1022629482?accountid=11261>

Bryman, A. (2018). *Samhällsvetenskapliga metoder (3:e uppl.)*. Stockholm: Liber AB.

Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder (2:a uppl.)*. Stockholm: Liber AB.

Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2016). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review*, 25(1), 35-58. doi:<https://doi.org/10.1080/09638180.2014.921446>

Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The accounting review*, 81(3), 653-676. doi:<https://www.jstor.org/stable/4093109>

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing*, 27(1), 127-149.
doi:<http://ezproxy.bib.hh.se/login?url=https://search.proquest.com/docview/216744978?accountid=11261>
- Carrington, T. (2014). *Revision* (2:a uppl.). Stockholm: Liber AB.
- David, M., & Sutton, C. D. (2016). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Dopuch, N., King, R. R., & Swartz, R. (2001). An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of accounting research*, 39(1), 93-118.
doi:<https://doi.org/10.1111/1475-679X.00005>
- Ettredge, M., Guo, F., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the “Great Recession” of 2007–2009. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(4), 262-283. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.05.004>
- Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2013). Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research. *Accounting in Europe*, 10(1), 27-41.
doi:<https://doi.org/10.1080/17449480.2013.772717>
- FAR. (2018). EtikU 13 Revisorsrotation. Hämtad 2019-01-28 från <https://www.faronline.se/dokument/e/etiku13/>
- Fisher, J. G., Frederickson, J. R., & Pfeffer, S. A. (2006). Budget negotiations in multi-period settings. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 511-528.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.12.008>
- Fontaine, R., & Pilote, C. (2012). Clients' Preferred Relationship Approach with their Financial Statement Auditor. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 1-6.
doi:<https://doi.org/10.2308/ciia-50116>
- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. (2010). The auditor’s strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.01.001>
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence About Auditor–Client Management Negotiation Concerning Client’s Financial Reporting. *Journal of accounting research*, 39(3), 535-564. doi:<https://doi.org/10.1111/1475-679X.00027>
- Grossoehme, D. H. (2014). Overview of Qualitative Research. *Journal of Health Care Chaplaincy*, 20(3), 109-122. doi:<https://doi.org/10.1080/08854726.2014.925660>
- Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client Characteristics and the Negotiation Tactics of Auditors: Implications for Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1183-1207. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00302.x>

- Hatfield, R. C., & Mullis, C. (2015). Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements. *Business Horizons*, 58(2), 203-208.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.bushor.2014.11.008>
- Hellman, N. (2006). Auditor–client Interaction and Client Usefulness – A Swedish Case Study. *International Journal of Auditing*, 10(2), 99-124. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00345.x>
- Hellman, N. (2011). Chief Financial Officer Influence on Audit Planning. *International Journal of Auditing*, 15(3), 247–274. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2011.00433.x>
- Holland, K., & Lane, J. (2012). Perceived auditor independence and audit firm fees. *Accounting and Business Research*, 42(2), 115-141.
doi:<https://doi.org/10.1080/00014788.2012.628157>
- Ionescu, L. (2014). The effect of mandatory partner rotation on audit quality. *Economics, Management and Financial Markets*, 9(1), 124-129.
doi:<http://ezproxy.bib.hh.se/login?url=https://search.proquest.com/docview/1520014439?accountid=11261>
- Jacobsen, D. I. (2002). Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Lund: Studentlitteratur AB.
- Jacobsen, D. I. (2017). Hur genomför man undersökningar? - Introduktion till samhällsvetenskapliga metoder (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Jeong, M., & Oh, H. (2017). Business-to-business social exchange relationship beyond trust and commitment. *International Journal of Hospitality Management*, 65(10), 115-126.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.06.004>
- Junaidi, J., Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B. (2016). Does auditor rotation increase auditor independence? *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3), 315-317. doi:<https://doi.org/10.22146/gamaijb.16988>
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2000). A Negotiation-Oriented Model of Auditor-Client Relationships. *Group Decision and Negotiation*, 9(1), 17-45.
doi:<https://doi.org/10.1023/A:1008785122946>
- Lambe, C. J., Wittmann, C. M., & Spekman, R. E. (2001). Social Exchange Theory and Research on Business-to-Business Relational Exchange. *Journal of Business-to-Business Marketing*, 8(3), 1-36. doi:https://doi.org/10.1300/J033v08n03_01
- LeCompte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52(1), 31-60.
doi:<https://doi.org/10.3102/00346543052001031>
- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Kettunen, J. (2017). Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects. *European Accounting Review*, 26(2), 311-339.
doi:<https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1152558>

- MacTavish, C. (2018). Audit negotiations: The effect of communicating national office involvement and auditor approach on negotiation outcomes. *Managerial Auditing Journal*, 33(8-9), 658-682. doi:<https://10.1108/MAJ-02-2018-1794>.
- Mahdavi, G., & Daryaei, A. A. (2017). Audit firm, retain or rotation? (client and audit firm perspectives). *Cogent Economics & Finance*, 5(1), 1-11. doi:<https://doi.org/10.1080/23322039.2017.1313559>
- McCracken, S., Salterio, S. E., & Gibbins, M. (2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 362-383. doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.09.002>
- Mocanu, M., Stefanescu, A., & Turlea, E. (2011). Auditor rotation - a critical and comparative analysis. *Economic Science*, 1(2), 571-577. doi:<https://doaj.org/article/6811f888ab7646b2a08355bb2b93ad34>
- Morgan, R. M., & Hunt, S. D. (1994). The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing. *Journal of Marketing*, 58(3), 20-38. doi:<http://10.1177/002224299405800302>
- Nicolaescu, E. (2014). The effects of audit firm rotation on earnings quality. *Economics, Management & Financial Markets*, 9(1), 148-153. doi:<http://ezproxy.bib.hh.se/login?url=https://search.proquest.com/docview/1520014603?accountid=11261>
- Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (4. uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Peecher, M. E., & Piercey, M. D. (2008). Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 243-274. doi:<https://doi.org/10.1506/car.25.1.10>
- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiation. *In Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547. doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.09.001>
- Prop. 2015/16:162. *Revisorer och revision*. Tillgänglig: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/proposition/2016/04/prop.-201516162/>
- Quick, R. (2012). EC Green Paper Proposals and Audit Quality. *Accounting in Europe*, 9(1), 17-38. doi:<https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664398>
- Regeringskansliet. (2014). Revisionspaketet stärker förtroendet för företagens redovisning. Hämtad 2019-01-28 från <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2016/04/revisionspaketet-starker-fortroendet-for-foretagens-redovisning/>
- Ruyter, K. D., & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor–client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 57-75. doi:[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00008-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00008-7)

Silverman, D. (2017). *Doing qualitative research* (5. ed.). Los Angeles: SAGE.

Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *The British Accounting Review*, 47(4), 395-408.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.08.003>

Söderbom, A., & Ulvenblad, P. (2016). Värt att veta om uppsatsskrivande - rapporter, projektarbete och examensarbete. Lund: Studentlitteratur AB.

Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3), 419-442.
doi:<https://doi.org/10.1080/09638180020017140>

Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.06.003>

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A. M., & Tschudi, F. (2007). Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114. doi:<https://doi.org/10.1080/09638180500510475>

Bilaga 1 – Intervjuguide

Bakgrund

1. Vilken position/befattning har du i företaget?
2. Hur många års yrkeserfarenhet har du som revisor?

Allmänt om förhandling

1. Hur ofta sker förhandlingar med en klient?
2. Kan du beskriva en process där du genomfört en förhandling och där ni varit överens genom hela processen?
 - Vad var det som gjorde att ni kunde vara överens under hela processen?
 - Var båda nöjda med resultatet?
 - Hur gjorde du för att få din ståndpunkt igenom?
 - Hur mötte du klientens ståndpunkt?
3. Kan du beskriva en process där du genomfört en förhandling och där ni inte var överens?
 - Hur gjorde du för att få din ståndpunkt igenom?
 - Hur mötte du klientens ståndpunkt?
4. Vilka tillvägagångssätt kan du använda dig av för att övertyga klienten om att din ståndpunkt är den rätta?
5. Har du någon gång upplevt att en klient försökt styra dig i ditt arbete som revisor?
6. Kan du berätta om en klient ni haft en långvarig relation med och vad ni gjorde för att relationen skulle vara långvarig?
7. Kan du berätta om en klient där relationen inte blivit speciellt lång och vad det berodde på?
8. Händer det att relationen mellan dig och klienten påverkas med tanke på förhandlingen?

Förhandling mellan revisor och klient

1. Har du försökt tillfredsställa klientens behov och struntat i dina egna behov?
 - Hur gör du för att tillfredsställa klientens behov?
 - Är det viktigt inom en förhandling att båda parterna är nöjda?
2. Har du försökt tona ner dina meningsskiljaktigheter för att nå en överenskommelse?
3. Har du använt dig av ditt inflytande genom din ställning i förhandlingen för att övertyga klienten om att du har rätt?
 - Blev resultatet som du ville?
4. Har du någon gång varit beslutsam i strävan efter att nå en lösning utifrån bara din egna ståndpunkt?
 - Fick du igenom det du vill?
5. Använde du dig av att ge och ta i hopp om att nå en ömsesidig lösning på ett problem?
6. Är samarbete viktigt mellan dig och klienten för att hitta nya lösningar på problemet som lever upp till båda parter förväntningar?
7. Har du använt dig av en annan part (kollega, expert eller en chef) inom området för förhandlingen, för att påverka en lösning till din fördel eller ha som argument i förhandlingen?
8. Händer det ofta att du vill övertyga en klient om att din syn är den rätta?
 - Hur gör du för att få din vilja igenom?

Byrårotation

1. Hur ser du på byrårotationen?
 - Vad för konsekvenser kommer den ha?
 - Vad kommer krävas av er för att locka nya klienter och få tillbaka gamla klienter?
2. Hur tror du förhandlingen kommer påverkas av byrårotation?
 - Hur tror du att relationen kommer att påverkas av byrårotationen?
3. Är det någon skillnad när du förhandlar med en klient och du vet att klienten sedan måste byta revisionsbolag med tanke på byrårotationen?
 - Ändrar du arbetssättet med tanke på rotationen?
 - Kan du berätta hur du arbetar för att få tillbaka klienter som du har tappat med tanke på byrårotationen?

Generella frågor

1. Upplever du att du får någon nytta av en förhandling?
 - Är det viktigt att även klienten upplever en nytta av förhandlingen?
2. Upplever du att fler förhandlingar med klienterna bidrar till en bättre relation och förtroende?
3. Finns det något du värderar med din relation med klienterna?
4. Hur skapar du förtroende och bygger upp en relation med en klient?

Bilaga 2 – Empiritabell

Här kommer en sammanfattande tabell där det viktigaste från empirin presenteras i punktform. För att få en bredare förståelse bör empirikapitlet läsas.

Namn	Förhandlingsprocessen mellan revisorn och klienten	Relationen mellan revisorn och klienten	Byrårotationen
A.A	<ul style="list-style-type: none"> • Har löpande diskussioner med klienterna. • Benämningen bör vara diskussion. • Revisorn ska vara professionellt skeptisk. • Bolagen ändrar oftast väsentliga fel, det är inget att diskutera om. • Bästa sättet att få igenom sin ståndpunkt är genom sakliga argument. • Tar hjälp av specialister vid redovisningsfrågor. • Säger hur liknande bolag hanterat en fråga. • Inte alltid nöjd vid arvodesförhandlingar. • Kan bli missnöjd om inte klienten ändrar oväsentliga fel. 	<ul style="list-style-type: none"> • För att få långvariga relationer arbetar han efter att ge bra kvalitet. • Ha en fungerande relation med personalen på bolaget. • Både klienten eller A.A kan få göra ändringar för att lösa ett problem. • Erfarenheten ett bolag ger kan vara ett argument för att ta klienten. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tar några år för revisorn att sätta sig in i en ny verksamhet. • Långa relationer är bra. • Ingen skillnad i förhandlingen. • Varumärket är viktigt. • Lättare att veta om det är en skarp offert eller prisförfrågan. • Fler offertförfrågningar idag.
B.B	<ul style="list-style-type: none"> • Förhandling är ganska specifikt, mer utav en diskussion som sker. • Vill tolka redovisningsfrågorna på samma sätt. • Bedömningsposter är svårast. • Kan bli missnöjd vid en diskussion gällande väsentliga fel. • Strategin beror på allvaret i frågan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nyttan av diskussionerna är bland annat att parterna lär känna varandra och har förtroende för varandra. • Ett fungerande samarbete och en bra dialog krävs för en lång relation. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bör vara ett fritt val att byta revisor. • Tar tid att lära känna bolaget och göra ett bra jobb. • Små revisionsbyråer förlorar de stora bolagen. • Kommer inte påverka förhandlingen eller relationen med klienten.
C.C	<ul style="list-style-type: none"> • Mer diskussioner än förhandlingar. • I bra relationer diskuteras det tidigt när en fråga dyker upp. • Väsentligheten i en fråga är avgörande för om det tas upp i revisionsberättelsen om klienten inte ändrar felet. • Viktigt att parterna kommer fram till samma syn och har förståelse för varandras arbete. 	<ul style="list-style-type: none"> • Diskussionerna bidrar till en bättre relation. • Förtroende är viktigt för en lång relation. • Viktigt med mervärde för klienten. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sund tanke men räckt att bolagen bytter till en revisor på samma byrå. • Revisorn används mer som en rådgivare. • Viktigt att upprätthålla relationen. • Beror på fall till fall om relationen

	<ul style="list-style-type: none"> När det finns tolkningsutrymme använder han specialister. Tolkningsfrågor är svårast. 		<p>påverkas av byrårotationen.</p> <ul style="list-style-type: none"> Risk att revisorn går hårdare fram under förhandlingen.
D.D	<ul style="list-style-type: none"> IFRS gör att det finns utrymme för tolkningar vilket bidrar till diskussioner. Vid väsentliga frågor blir det alltid som han vill. Vid fel som inte är väsentliga varierar strategin, men han har en gräns för vad som är okej. Ingen förhandling, utan en diskussion med klienten. Blir i slutändan överens med klienten. Använder specialister. 	<ul style="list-style-type: none"> Ser till att bolaget undviker kritik från marknaden för långa relationer. Håller det han lovar. Nyckeln till bra relation är utveckling och uppfylla klientens förväntningar. Lär sig nya saker i kontakten med klienten och upplever att även klienten lär sig nya saker. Diskussionerna kan bidra till både bättre och sämre relationer. 	<ul style="list-style-type: none"> Positivt inställd till byrårotationen. Arvodet kommer bli högre. Tar längre tid att sätta sig in i bolaget. Fler upphandlingar nu.
E.E	<ul style="list-style-type: none"> Redovisningsfrågor är mer en löpande diskussion. Förhandling är mer arvodesförhandlingar. Använder specialister vid frågor med tolkningsutrymme. Misslyckande om det blir han mot klienten. Går en gräns för vilka fel han kan acceptera. Värderingsfrågor är svåra. Inte alltid nöjd vid förhandlingar gällande arvode. Erfarenheten ger tyngd under förhandlingen. 	<ul style="list-style-type: none"> Förtroende är viktigt för en lång relation. Viktigt att lära känna klienten innan han tar uppdraget. Diskussionerna kan påverka relationen både till det bättre och sämre. Diskussionerna är nödvändiga och viktiga. 	<ul style="list-style-type: none"> Positiv och sund regel. Bolagen blir mer uppmärksamma på marknaden. Upphandlingar och offerter har ökat. Kommer inte påverka relationen.
F.F	<ul style="list-style-type: none"> Diskussioner och inte förhandlingar. Kollar på felets väsentlighet gällande hur felet ska hanteras. Vid väsentliga fel ger han sig inte. Vid oväsentliga fel har han en dialog med klienten. Aldrig lägga yrkesrollen åt sidan. Lättare att övertyga när han har erfarenhet i yrket. 	<ul style="list-style-type: none"> En lång relation kräver öppenhet och att klienten vet var de har sin revisor. Viktigt med en löpande dialog. Personkemin är viktig, kan inte klicka med alla. Att både klienten och revisorn känner en nytta är också viktigt. 	<ul style="list-style-type: none"> Bolagen borde få välja vem de ska ha som revisor. Konsulttjänster från revisionsbyråerna blir vanligare. Bara Big-4 kommer få bolag av allmänt intresse. Ingen påverkan på diskussionerna. Vara ute i tid för att locka klienter.

<p>G.G</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sällan parterna har olika syn. • Bolag av allmänt intresse vill ändra väsentliga fel. • Förhandlar inte om revisionen och revisionskvalitén, därför kallar han det diskussioner. • De gånger parterna inte är överens löser han med argument som bygger på fakta och regelverk. • Revisorn ska var sunt skeptiska. • Är klientens åsikter och antaganden är rimliga? • Klienterna lyssnar bättre ju mer erfarenhet han får. • Alltid nöjd. 	<ul style="list-style-type: none"> • Riskerna ökar när revisorn jobbar med en inkompetent klient. • Viktigt att klienten får ut ett mervärde av revisionen. • Nyckeln för en lång relation är att han bryr sig, har regelbunden kontakt med klienten samt att han har integritet. • Kommunikationen är viktig och kan påverka relationen både positivt och negativt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Är emot byrårotationen men kan förstå varför reglerna kom. • Påverkar inte diskussionen eller relationen. • Kommer öka konkurrensen på revisionsmarknaden.
<p>H.H</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Företag av allmänt intresse har en ambition att göra rätt. • Svårare att "rubba" nu jämfört med när han var ny som revisor. • Vanligaste frågorna det blir diskussion om är frågor med ett tolkningsutrymme. • Brukar koppla in specialister vi bedömningsposter. • Måste vara trygg i beslutet han landar i. • Har alltid diskussioner med sina klienter under en revision. • Kan bli missnöjd över resultatet gällande oväsentliga fel. 	<ul style="list-style-type: none"> • Två faktorer är viktigt för en lång relation. Att vissa faktorer är på plats och att relationen ska fungera med en bra personkemi. • Bra om båda parterna ser revisionen som ett gemensamt projekt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Negativ till byrårotationen. • En konsekvens är att de mindre byråerna försvinner. • En annan är att revisionen kommer bli dyrare. • Kanske att revisorn blir "<i>unconscious bias</i>" vilket innebär att revisorn inte vet att förhandlingen eller relationen påverkas. • Vill sticka ut för att locka till sig nya klienter.
<p>I.I</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Viktigt med diskussioner, de lägger grunden för samarbetet och relationen. • Finns utrymme för tolkning i regelverket men i slutändan är parterna alltid överens. • Viktigt att lyssna på klienten och ta diskussionen därifrån. • Alltid nöjd över resultatet. • Kan ta hjälp av specialister. • Inget problem med att ändra sin åsikt om det kommer fram nya fakta. • Väsentliga fel ändrar bolagen alltid. • Oväsentliga fel kan det bli diskussion om. 	<ul style="list-style-type: none"> • Innan ett samarbete är det viktigt att bekanta sig med bolaget och att bolaget får bekanta sig med revisorn. • Bättre ju mer en klient förstår, annars ökar riskerna för revisorn. • Det viktigaste som revisor är att vara ödmjuk. • Engagemang, intresse, proaktivitet och att revisionsyrket ses som ett serviceyrke är viktigt för en lång relation. 	<ul style="list-style-type: none"> • En del bolag har separerat revisions-tjänsten från redovisningstjänsten. • Påverkar inte relationen eller diskussionen. • Varumärket är viktigt. • Viktigt att alltid lämna en klient med flaggan i topp. • Risk att revisionen blir dyrare och inte lika effektiv och bra. • Vara ute tidigt och locka klienter.

J.J	<ul style="list-style-type: none"> • Har diskussioner hela tiden, hur de går till beror på väsentligheten på frågan. • Använder specialister när hon själv inte kan. • Väsentliga fel som kan leda till en oren revisionsberättelse ändrar klienten alltid. • Utgår ifrån väsentlighetsnivåer. • Kan bli missnöjd om inte klienten ändrar fel även om de är oväsentliga. 	<ul style="list-style-type: none"> • Viktigt att ta upp fel direkt. • Viktigt med bra samarbete. • Diskussioner kan påverka relationen både positivt och negativt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vill ha en bra relation med klienten även om de ska byta till en ny revisor. • Relationen och förhandlingen kommer inte påverkas. • Kan leda till att det blir dyrt för bolagen. • Bra med nya ögon för oberoendet. • De små byråerna försvinner troligtvis när det gäller att revidera bolag av allmänt intresse.
K.K	<ul style="list-style-type: none"> • Förhandlingar handlar mer om arvode. • Redovisningsfrågor är mer diskussioner. • Tar upp frågorna när de uppkommer. • Bygger argumenten på fakta eller hur andra har hanterat liknande frågor. 	<ul style="list-style-type: none"> • Viktigt att klienterna känner sig uppskattade och att revisorn fyller en relevant roll. • Nyttan är lärorika diskussioner för båda parter. 	<ul style="list-style-type: none"> • Positivt inställd. • Visar att revisorn är opartisk och oberoende. • Fler upphandlingar. • Kommer inte påverka diskussionerna och relationen med klienten.
L.L	<ul style="list-style-type: none"> • Ingen förhandling utan en diskussion. • Viktigt att avgöra om felen är väsentliga. • Oftast överens med de noterade bolagen. Båda är angelägna om att lämna ifrån sig en bra produkt. • Har de olika synpunkter argumenterar hon för sin sak. • Kan bli missnöjd vid förhandlingar kring arvode. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kommunikation och kunskap om klientens verksamhet är nyckeln till en lång relation. • Personkemin måste fungera. • Diskussioner kan påverka relationen både till det bättre och sämre. • Möjlighet att gå in på konsultsidan när klienten byter revisor. • Viktigt att skapa en relation innan offerten går ut. 	<ul style="list-style-type: none"> • Positiv till byrårotationen. • Ingen påverkan på relationen. • Möjlighet att diskussionen påverkas, då revisorn kan bli tuffare i slutet av sin mandatperiod.

David Amoi & Sofie Ekery



Besöksadress: Kristian IV:s väg 3
Postadress: Box 823, 301 18 Halmstad
Telefon: 035-16 71 00
E-mail: registrator@hh.se
www.hh.se