

Högskolan i Halmstad
Sektionen för Ekonomi och Teknik
Ekonomprogrammet, 180 hp



Revisorns oberoende

En jämförande studie mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer, med utgångspunkt i analysmodellen.

Kandidatuppsats i externredovisning 15 hp
Slutseminarium: 30 maj 2012

Författare:
Emma Brorsson 890210
Jessica Täge 900327

Examinator: Titti Eliasson
Handledare: Marita Blomkvist

FÖRFATTARNAS TACK!

Det här är en kandidatuppsats i företagsekonomi med inriktning externredovisning. Vi vill inledningsvis tacka alla personer som har gjort den här studien möjlig. Ett stort tack vill vi rikta till våra respondenter som bidragit med värdefull information och goda råd till studien. Vi är tacksamma för den tid ni tog er och för det intresse och engagemang ni visat för vårt valda ämne.

Vi vill även tacka vår handledare Marita Blomqvist för all hjälp på vägen. Dina synpunkter och konstruktiva kritik har fört vår uppsatsprocess framåt! Slutligen vill vi rikta ett stort tack till Titti Eliasson samt de opponenter som vid ett flertal seminarier uttryckt sina åsikter och kommit med vägledning samt goda idéer.

Högskolan i Halmstad

Maj 2012

Emma Brorsson

Jessica Täge

SAMMANFATTNING

SVENSK TITEL: Revisorns oberoende – En jämförande studie mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer, med utgångspunkt i analysmodellen.

ENGELSK TITEL: Auditor independence - a comparative study of auditors who work at small and large audit firms, based on the analysis model.

FÖRFATTARE: Emma Brorsson och Jessica Täge

FÄRDIGSTÄLLD (ÅR): 2012

HANDLEDARE: Marita Blomkvist

BAKGRUND: Revisorns oberoende är en av grundförutsättningarna för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete på ett oklanderligt vis och ge samhället en rättvisande bild av företagen. Skandalerna kring Enron och HQ Bank har belyst oberoendefrågan under senare tid. Skandalen kring HQ Bank har lagt fokus och haft en negativ inverkan på förtroendet för den svenska revisionsbranschen. Ytterligare arbete har därför påbörjats gällande oberoendefrågan. Vi har valt att i studien utgå ifrån analysmodellen vilket är ett hjälpmedel för att säkerställa revisorns oberoende, modellen innefattar tre steg för revisorn att följa. Tidigare studier har påvisat ett samband mellan revisionsbyråns storlek och revisorns oberoende. Har revisionsbyråns storlek och revisorns oberoende ett samband då revisorn granskar små företag?

SYFTE: Syftet med studien är att beskriva om det finns skillnader mellan revisorer verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer gällande oberoendefrågan, utifrån analysmodellen. Genom att gå på djupet med enskilda individer vill vi få en förståelse över hur revisorer uppfattar oberoendet. Vi vill även bygga upp en förståelse för hur revisorerna hanterar beroendeställningar som kan uppkomma.

PROBLEMFORMULERING: *Hur uppfattar och hanterar revisorer vid små respektive stora revisionsbyråer, som reviderar små företag oberoendefrågan utifrån analysmodellen?*

METOD: Studien är grundad på en kvalitativ ansats. Det empiriska materialet har samlats in genom sex besöksintervjuer med auktoriserade och godkända revisorer i Hallands län. Intervjuer har genomförts med tre små samt tre stora revisionsbyråer för att möjliggöra en jämförelse. Samtliga revisorer reviderar små företag.

RESULTAT: Vi kan konstatera att uppfattningarna gällande revisorns oberoende och analysmodellens utformning inte skiljer sig nämnvärt åt mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer. Skillnader kan däremot urskiljas i hanteringen av beroendeställningar. Vi kan fastställa att egenintressehotet och vänskapshotet hanteras olika beroende på revisionsbyråns storlek. Även motåtgärderna och dokumentationen genomförs på olika vis till följd av att de små respektive stora revisionsbyråerna har olika resurser att tillgå.

ABSTRACT

SWEDISH TITLE: Revisorns oberoende – En jämförande studie mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer, med utgångspunkt i analysmodellen.

ENGLISH TITLE: Auditor independence - a comparative study of auditors who work at small and large audit firms, based on the analysis model.

AUTHORS: Emma Brorsson and Jessica Täge

PUBLISHED (YEAR): 2012

TUTOR: Marita Blomkvist

BACKGROUND: Auditor independence is one of the preconditions for the auditor to perform their work in an impeccable manner and give the community an accurate picture of the companies. Scandals surrounding Enron and HQ Bank have highlighted the topic. The scandal around the HQ Bank has added focus and had a negative impact on confidence in the Swedish accounting profession. Further work has been initiated for independent issue. In our study we have chosen to use the analysis model, which is a tool to ensure auditor independence and includes three stages for the auditors to follow. Previous studies have shown a relationship between audit firm size and auditor independence. Does the audit firm size and auditor independence a connection when the auditor examines small business?

AIM: The study aims to describe whether there are differences between auditors working at small and large accounting firms for independent issue, based on the analysis model. By going in depth with individuals, we want to get an understanding of how auditors perceived independence. We also want to build an understanding of how auditors deal with dependent positions that may arise.

PROBLEM FORMULATION: *How do auditors from small and large audit firms that examine small business perceive and handle with independence issues from the analysis model?*

METHODOLOGY: The study is based on a qualitative approach. The empirical data were gathered from six interviews with authorized and approved auditors of Halland. Interviews were conducted with three small and three large audit firms for the purpose of comparison. All auditors are reviewing small businesses.

RESULTS: We note that opinions regarding auditor independence and the analysis model's design do not differ significantly between auditors who work at small and large audit firms. Differences can however be identified in the treatment of dependent positions. We can determine that self-interest threat and friendship threat handles different depending on the auditing firm's size. Also countermeasures and documentation are carried out in various ways due to the small and large accounting firms have different resources available.

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
RevL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
SRS	Svenska revisorsamfundet

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	4
1.4 SYFTE	4
1.5 DEFINITIONER	4
1.6 STUDIENS DISPOSITION	5
2. ÖVERGRIPANDE METOD	6
2.1 ÄMNESVAL	6
2.2 ANSATS	6
2.3 VETENSKAPLIGT ANGREPPSÄTT	7
2.4 INSAMLING AV SEKUNDÄRDATA	7
2.5 KÄLLKRITIK AV SEKUNDÄRDATA	7
3. TEORETISK REFERENSRAM	9
3.1 ÖVERBLICK TEORETISK REFERENSRAM	9
3.2 AGENTTEORI	9
3.3 ALLMÄNT OM REVISION	10
3.4 REVISORNS OBEROENDE	10
3.4.1 SYNLIKT OCH FAKTISKT OBEROENDE	11
3.5 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	11
3.6 ANALYSMODELLEN	12
3.6.1 IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN	12
3.6.2 ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN	14
3.6.3 ANALYSEN DOKUMENTERAS	15
3.7 SAMMANFATTNING TEORETISK REFERENSRAM	16
4. EMPIRISK METOD	17
4.1 UNDERSÖKNINGSMETOD	17
4.2 URVAL AV RESPONDENTER	17
4.3 INSAMLING AV PRIMÄRRDATA	18
4.3.1 INTERVJUGUIDE	18
4.3.2 INTERVJU SOM DATAINSAMLINGSMETOD	19
4.4 ANALYSMETOD	20
4.5 GILTIGHET & TILLFÖRLITLIGHET	20
5. EMPIRI	22
5.1 PRESENTATION AV JOHAN LILJENCRAZT	22
5.1.1 REVISORNS OBEROENDE	22
5.1.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	22
5.1.3 ANALYSMODELLEN	23
5.2 PRESENTATION AV MIKAEL HANSSON	25
5.2.1 REVISORNS OBEROENDE	25
5.2.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	25
5.2.3 ANALYSMODELLEN	25
5.3 PRESENTATION AV PÅR SPOLÈN	27
5.3.1 REVISORNS OBEROENDE	27

5.3.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	27
5.3.3 ANALYSMODELLEN	27
5.4 PRESENTATION AV MATS JOHANSSON.....	29
5.4.1 REVISORNS OBEROENDE	29
5.4.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	29
5.4.3 ANALYSMODELLEN	30
5.5 PRESENTATION AV JAN-OVE BENGTSSON.....	31
5.5.1 REVISORNS OBEROENDE	31
5.5.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	32
5.5.3 ANALYSMODELLEN	32
5.6 PRESENTATION AV ANDERS NILSSON	34
5.6.1 REVISORNS OBEROENDE	34
5.6.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	34
5.6.3 ANALYSMODELLEN	34
6. ANALYS	37
6.1 REVISORNS OBEROENDE	37
6.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK	38
6.3 ANALYSMODELLEN.....	39
6.3.1 IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN	40
6.3.2 ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN	43
6.3.3 ANALYSEN DOKUMENTERAS	44
7. SLUTDISKUSSION	46
7.1 DISKUSSION OCH SLUTSATS	46
7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING.....	48
8. REFERENSER	49
BILAGOR	
BILAGA 1. INTERVJUGUIDE	
BILAGA 2. UTSKICKAD INTERVJUGUIDE	
BILAGA 3. OPERATIONALISERINGSPROCESS	
BILAGA 4. MAIL ANGÅENDE INTERVJUER	
FIGURFÖRTECKNING	
FIGUR 1. ÖVERBLICK TEORETISK REFERENS RAM.	9
FIGUR 2. ANALYSMODELLENS TRE STEG.....	12
TABELLFÖRTECKNING	
TABELL 1. RESPONDENTER.	18
TABELL 2. SAMMANFATTNING EMPIRI: STORA REVISIONSBYRÅER.....	36
TABELL 3. SAMMANFATTNING EMPIRI: SMÅ REVISIONSBYRÅER.	36

1. INLEDNING

I det inledande kapitlet behandlas bakgrund följt av en diskussion beträffande problemet, som sedan utmynnar i en problemformulering. Här behandlas även syfte, definitioner samt studiens disposition.

1.1 PROBLEMLÅGGRUND

Ett välfungerande samhälle är beroende av den ekonomiska information som företagen delger sina intressenter. Tilliten för företagens information är betydelsefull och därför görs revision för att granska informationen och skapa förtroende för den. Revisorn spelar därför en stor roll i förtroendeskapandet mellan företagen och samhället (Moberg, 2003). Kravet på revisorns oberoende är enligt Diamant (2004) en av de viktigaste förutsättningarna för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete på ett korrekt vis och ge samhället en rättvisande bild av företagen. Stettler (1982) beskriver revisions oberoende på följande sätt:

“Since the only product of attestation is the credibility added to financial information by the audit report, it is essential that the auditor be independent and be so perceived by users of the financial statements. No credibility can be added without an auditor’s independence” (Stettler, 1982, Diamant, 2004, s. 162).

Revisionen i Sverige har inte alltid varit reglerad, år 1895 infördes emellertid en lag som fordrade revision för vissa företag. Aktiebolagslagen innefattade då inga krav på auktorisation eller godkännande samt revisorns oberoende (Carrington, 2010). I början av 1900-talet inleddes diskussioner angående revisorns oberoende och krav gällande oberoende gentemot styrelsen infördes. Några år senare närmare bestämt år 1910 omfattade kravet även företaget. Vid den här tiden fanns inga utsatta krav för revisorns utbildning. Kraven stiftades år 1987 då det blev lag på att alla svenska aktiebolag skulle ha en godkänd alternativt auktoriserad revisor (Diamant, 2004).

I början av 2000-talet inträffade den omtalade Enronskandalen. Enron var ett av de största företagen på den amerikanska marknaden och året innan konkursen visade de upp en årsinkomst på cirka 100 miljarder dollar. Enrons bokföring gav sken av att företaget var mycket större, lönsammare och mindre skuldsatt än det i själva verket var (Flening, 2003). Företagets revisionsbyrå Arthur Andersson vågade enligt Carrington (2010) inte ifrågasätta redovisningen då de var alltför beroende av företagets konsultintäkter. Enligt Balans (nr 6-7, 2006) skyller Enron skandalen på sin revisionsbyrå och menar att de trodde att redovisningen var lagmässigt korrekt eftersom den fått godkännande av revisionsbyrån Arthur Andersson.

Enron hör nu till det förflutna men revisorns oberoende är än idag ett omdiskuterat ämne. Så sent som år 2010 inträffade ytterligare en skandal då HQ banks värdepappersportfölj varit övervärderad en längre tid vilket resulterat i ett missvisande resultat. Johan Dyrefors verksam vid KPMG som vid uppdragandet av skandalen var HQ banks revisor menade dock att förlusterna uppkom under perioden maj-juni 2010 och att någon revision för den perioden inte gjorts (Lennartsson, 2011a). Revisorsnämnden (RN) fick ändå in en anmälan mot Johan Dyrefors och det startades en utredning i ärendet gällande HQ bank (Lennartsson, 2010). Johan Dyrefors blev tillslut friad från anklagelserna då RN menade att han gjort rätt i sin bedömning av företagets portfölj, dock fick han en erinran (Lennartsson, 2011b).

Skandalen kring HQ bank har enligt finansmarknadsminister Peter Norman lagt fokus och haft en negativ inverkan på förtroendet för den svenska revisionsbranschen. Han är tydlig med att det är ett allvarligt problem då det är en grundförutsättning i ekonomin att intressenter ska kunna lita på att revisorerna utför sitt arbete på ett oklanderligt vis (refererad till i Thulin, 2011). Ett noterat företag med ett stort antal aktieägare måste enligt Balans (nr 10, 2002) kunna lita på företagets redovisade information. Det finns andra viktiga intressenter, så som långgivare vilket blir mer aktuellt i de små företagen då ägandet inte är lika utspritt. Även Brännström (2005) menar på att det inte enbart är de stora företagens intressenter utan även de små företagens intressenter som är i behov av att revision utförs på ett korrekt vis (Brännström, 2005). Peter Norman har klargjort att HQ-skandalen har påverkat revisionsbranschen i stort och de olika intressenternas förtroende för den. Tillsammans med de fyra största revisionsbyråerna har Peter Norman kommit överens om åtgärder som krävs för att undvika risken att den svenska revisionsbranschen drabbas av fler skandaler i nivå med HQ bank. Åtgärderna som klargjorts innefattar bland annat ytterligare arbete med oberoendefrågor, oberoendet mellan revisor och klient måste stärkas (refererad till i Thulin, 2011).

Trots att skandalen med Enron enligt Moberg (2003) resulterat i att lagstiftningen gällande revisorns oberoende utvecklats, kan det konstateras att skandalerna här inte nådde sitt slut. Skandalen gällande nämnda HQ bank inträffade år 2010, alltså efter att den gamla RevL år 2002 ersattes till följd av Enron skandalen (Diamant, 2004). Här ersattes begreppet oberoende med definitionerna opartiskhet och självständighet. För att säkerställa att revisorn följer begreppen introducerades analysmodellen vars syfte är att pröva revisorns oberoende i varje enskilt uppdrag (Moberg, 2003).

1.2 PROBLEMDISKUSSION

Analysmodellen som inkluderas i RevL innefattar enligt Carrington (2010) fem stycken hot mot revisorns oberoende: egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap, skrämsel och även en generalklausul. Förtroendet för revisorn rubbas när någon av de fem situationerna förekommer. Lagen ger exempel på situationer men egentligen ingen fullständig bild över när revisorn har skyldighet att avvisa ett uppdrag. Enligt Carrington (2010) är utgångspunkten att revisorn själv ska pröva sitt oberoende utifrån analysmodellen. Fastställandet om det finns ett beroendeförhållande eller inte ligger alltså helt hos revisorn att avgöra, men vad händer om revisorer har olika uppfattning om vad oberoende är och hur frågan ska hanteras?

Åsikterna gällande analysmodellen skiljer sig åt, en del är av positiv medan andra är av negativ mening. Leif Edling tidigare ordförande i Svenska revisorsamfundet (SRS) lyfter fram att analysmodellen är ett ansenligt hjälpmedel för att säkerställa revisorns oberoende och motverka de faktorer som har en inverkan (refererad till i Balans nr 10, 2001). Även Gunnar Widhagen (refererad till i Balans nr 10, 2001) tidigare ledamot i RN har en positiv inställning gentemot modellen. Han menar att modellen ger revisorer en gyllene chans att visa hur revisionsbyråerna hanterar oberoendefrågan. Christer Lefrell tidigare myndighetschef vid RN (refererad till i Wennberg, 2003) har dock en motsatt åsikt och menar att det kan uppstå svårigheter gällande tillämpningen av modellen. Troligtvis kommer det att krävas mycket tid innan en praxis byggs upp som visar på hur revisionsbranschen ska bruka modellen.

Tidigare studier har funnit flera omständigheter som påverkar revisorns oberoende. Vid en långvarig relation mellan revisor och klient menar Bakar, Rahman och Rashid (2005) att revisorn riskerar att hamna i en beroendeställning medan Shockley (1981) inte finner något samband. Revisorer som bistår med både redovisning och revisionstjänster löper enligt Bakar et al. (2005) och Ye, Carson och Simnett (2011) större risk att hamna i ett beroendeförhållande. När den här relationen förekommer menar McKinley, Pany och Reckers (1985) att parterna står varandra för nära vilket leder till att oberoendet påverkas. Positivt samband har även påträffats mellan konkurrensen på revisionsmarknaden och revisorns oberoende (Shockley, 1981).

Förutom ovanstående nämnda omständigheter anses storlek på revisionsbyrån av flera studier ha stor inverkan på oberoendet (Bakar et al., 2005; Shockley, 1981). De stora revisionsbyråerna har enligt Bakar et al. (2005) mer styrka att stå emot påtryckningar från sina klienter. Att hålla fast vid sin oberoende inställning blir i och med det lättare för en stor revisionsbyrå än för en liten revisionsbyrå. Även Reynold och Francis (2000) pekar på ett samband mellan revisorns oberoende och revisionsbyråns storlek. En stor byrå har ett större antal klienter och är därmed inte lika beroende av en enskild klients arvoden som en liten revisionsbyrå. Revisorn behöver därmed inte känna sig pressad att rapportera till klientens fördel då han är verksam vid en stor revisionsbyrå. Shockley (1981) har samma tankar angående storleken på revisionsbyrån och menar att en liten revisionsbyrå löper högre risk att mista sitt oberoende än en stor revisionsbyrå. Anledningen är att små revisionsbyråer tenderar att ha ett närmare och personligare förhållningssätt till sin klient. Dock menar Ulf Spång tidigare vice VD för Skandia (refererad till i Balans nr 10, 2001) att det i huvudsak är den enskilda revisorns agerande som spelar in. Då revisorn har en professionell inställning till yrket och visar mod i sitt handlande upplevs han som oberoende. *"Då tror jag t.o.m. att man klarar den lilla orten, man kan gå på kräftskivor och fortfarande betraktas som oberoende"* (Balans Nr 10, 2001, s. 22).

Då tidigare studier pekar på ett samband mellan revisorns oberoende och storleken på revisionsbyrån är det av intresse att studera sambandet närmare. Många tidigare studier vi granskat inom ämnet har studerat stora urval med revisorer och därifrån kunnat dra generella slutsatser. Därmed menar vi att det finns en lucka i den existerande kunskapen när det gäller att gå på djupet med ett fåtal revisorer och studera deras enskilda uppfattningar. Vi finner därmed intresse att grunda studien på ett mindre urval och därmed erhålla kunskap på djupet och uppnå en förståelse för revisorernas syn beträffande ämnet. De tidigare studierna inom ämnet har mestadels utgått ifrån börsnoterade företag. Kunskapen om hur oberoendefrågan uppfattas av revisorer som reviderar åt små företag är relativt outforskad. Vi menar följaktligen på att det även här finns en befintlig kunskapslucka. Uppfattar och hanterar revisorer som reviderar åt små företag oberoende på samma vis som revisorer som reviderar åt stora företag? Att ställa samma krav gällande revision av små och stora företag är ett omdiskuterat ämne. Enligt Moberg (2003) ska en prövning gällande analysmodellen alltid genomföras vid ett nytt uppdrag, reglerna är alltså detsamma gentemot revisionsbyråns samtliga klienter. Axenborg (2005) auktoriserad revisor på Ernst & Young påpekade innan avskaffandet av revisionsplikten att jävsreglerna måste bli generösare gentemot de små företagen. Revisorn som sköter ett företags årsredovisning, ska även sedan ha möjlighet att granska företagets finansiella information (Axenborg, 2005). När det anbelangar de små företagen kan revisorn ha en högre acceptansnivå gällande hoten mot oberoendet. Här kan även svagare krav på

motåtgärder ställas. Dock ska revisorn varken vid revidering av små eller stora företag göra avsteg från sin opartiskhet och självständighet (Andersson, 2005).

Storlek är en viktig faktor både när det gäller storlek på revisionsbyrå och storlek på det reviderade företaget. Med analysmodellen som utgångspunkt vill vi få djupare kunskap och förståelse för revisorers uppfattning och hantering gällande oberoendefrågan. Vi vill även se om uppfattningarna och hanteringen skiljer sig åt mellan revisorer som arbetar på små respektive stora revisionsbyråer. Utgångspunkten för jämförelsen kommer att vara revidering av små företag då det enligt Andersson (2005) här kan tolereras högre tolerans mot hoten som influerar revisorns oberoende.

1.3 PROBLEMFORMULERING

Hur uppfattar och hanterar revisorer vid små respektive stora revisionsbyråer, som reviderar små företag oberoendefrågan utifrån analysmodellen?

1.4 SYFTE

Syftet med studien är att beskriva om det finns skillnader mellan revisorer verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer gällande oberoendefrågan, utifrån analysmodellen. Genom att gå på djupet med enskilda individer vill vi få en förståelse över hur revisorer uppfattar oberoendet. Vi vill även bygga upp en förståelse för hur revisorerna hanterar beroendeställningar som kan uppkomma.

1.5 DEFINITIONER

Vi vill inledningsvis börja med att poängtera att vi löpande genom studien valt att använda oss av termen ”han” för revisor, företagsledare och klient men vill klargöra att vi ser det som en synonym för både honom och henne.

Liten revisionsbyrå: Alla revisionsbyråer som inte ingår i ”Big Four”.

Litet företag: Företag som inte uppfyller mer än ett av följande: fler än 50 anställda, balansomslutning på mer än 25 mkr, nettoomsättning på mer än 50 mkr (FAR, 2011a).

Oberoende: ”Som inte är beroende (av ngn eller ngt) för sin förekomst, sitt handlande etc. självständig.” (Nationalencyklopedin, 2012) Vi väljer att se ordet oberoende som synonymt med självständighet och opartiskhet.

Stor revisionsbyrå: De fyra revisionsbyråerna som ingår i ”Big Four”: KPMG, Ernst & Young, PwC och Deloitte (Carrington, 2010).

Stort företag: Ett noterat företag eller ett företag som uppfyller mer än ett av följande: fler än 50 anställda, balansomslutning på mer än 25 mkr, nettoomsättning på mer än 50 mkr (FAR, 2011a).

1.6 STUDIENS DISPOSITION

Inledning



I det inledande kapitlet behandlas bakgrund följt av en diskussion beträffande problemet, som sedan utmynnar i en problemformulering. Här behandlas även syfte, definitioner samt studiens disposition.

Övergripande Metod



I det här kapitlet presenteras de metodologiska tillvägagångssätt som använts i studien. Inledningsvis behandlas ämnet och även val av ansats och angreppssätt. Här förs en diskussion om val som gjorts tidigt i forskningsprocessen vilket senare övergår i en redogörelse för insamling samt granskning av sekundärdata.

Teoretisk referensram



I det här kapitlet presenteras relevanta teorier som forskningen grundar sig på. Här fås en första inblick i ämnet revision och revisorns oberoende. Vartefter det redogörs för vilken inverkan revisionsbyråns storlek har på oberoendet. I den teoretiska referensramen läggs väsentlig vikt vid analysmodellens tre steg.

Empirisk metod




I det här kapitlet presenteras och argumenteras för den metod som kopplas till empiri och analys avsnitten. Här får läsaren en inblick i undersökningsmetod, urval av respondenter, insamling samt granskning av primärdata. Avslutningsvis sker en redogörelse gällande studiens giltighet och tillförlitlighet

Empiri



I det här kapitlet presenteras revisorerna samt revisionsbyråerna som deltagit i studien. Vidare ges en redogörelse för respondenternas uppfattning gällande ämnesområdet som klarlagts i den teoretiska referensramen.

Analys



I det här kapitlet presenteras en sammankoppling av den teoretiska referensramen och respondenternas åsikter kring ämnesområdet.

Slutdiskussion

I det här kapitlet redogörs för de slutsatser vi kommit fram till och vår problemformulering besvaras. Avslutningsvis presenteras även förslag till fortsatt forskning som dykt upp i våra tankar under uppsatsprocessens gång.

2. ÖVERGRIPANDE METOD

I det här kapitlet presenteras de metodologiska tillvägagångssätt som använts i studien. Inledningsvis behandlas ämnet och även val av ansats och angreppssätt. Här förs en diskussion om val som gjorts tidigt i forskningsprocessen vilket senare övergår i en redogörelse för insamling samt granskning av sekundärdata.

2.1 ÄMNESVAL

Ämnet revision var något som snabbt fångade vårt intresse. Då vi sedan fördjupade oss inom ämnet fann vi att revisorns oberoende är en oerhört viktig del av revisionsyrket. Oberoendefrågan är ett mycket omdebatterat och aktuellt ämne som vi ansåg spännande att studera närmare och få mer kunskap gällande. Trots att ämnet har studerats och analyserats tidigare ansåg vi det intressant att fördjupa oss ytterligare då oberoendet är en så viktig del i att skapa förtroende för revisionsbranschen.

2.2 ANSATS

Vi vill i studien få enskilda revisorers uppfattningar om revisorns oberoende och ser det därför viktigt att erhålla ett öppet förhållningssätt till det vi vill studera. Syftet är att skapa en förståelse för hur enskilda revisorer uppfattar och hanterar oberoendefrågan. Jacobsen (2002) menar att det klassas som en induktiv ansats när forskaren är öppen för ny information. Att inledningsvis gå ut till verksamma revisorer på marknaden innan vi läst in oss tillräckligt på området ansåg vi inte skulle bidra lika mycket till studien. För att ha möjlighet att utforma en intervjuguide och under intervjuerna ställa relevanta frågor kände vi behov av ytterligare kunskap om revision och revisorns oberoende. Jacobsen (2002) kallar tillvägagångssättet när forskaren går från teori till empiri för en deduktiv forskningsansats. Även Mattsson och Örtenblad (2008) beskriver tillvägagångssättet med att forskaren genom att utgå från gammal teori och applicera ny empiri får en förståelse och kan undersöka nya fenomen. En nackdel med den deduktiva ansatsen är enligt Jacobsen (2002) att forskaren blir väldigt inriktad på att endast hitta information som han anser vara relevant och därmed kan betydelsefull information försummas. När det anbelangar vår studie menar vi att vi inte strikt hållit oss till den induktiva eller deduktiva ansatsen. Vi har inledningsvis samlat in teori i enlighet med den deduktiva ansatsen men även varit öppna för ny information i enlighet med den induktiva ansatsen. Vi ser det som att vi ligger mittemellan de två ansatserna, induktiv och deduktiv.

Vår teori justeras efter hand beroende på vad vi finner genom intervjuerna och vi rör oss emellanåt mellan empiri och teori. Alvesson och Sköldberg (2008) kallar tillvägagångssättet som vi desto mer kan känna igen oss i för en abduktion. Vi menar att valet av abduktion förhoppningsvis kommer att avlägsna svagheter med både den deduktiva och den induktiva ansatsen. Alvesson och Sköldberg (2008) menar att abduktion ofta har en positiv inverkan på studier och att den är väldigt mångsidig i förhållande till de andra två ansatserna. Innan vi påbörjade sökandet efter teorier inom ämnet försökte vi formulera preliminära frågor. Vi fördjupade oss sedan i teorin vartefter empirisk insamling genomfördes. Det här förfarandet att genomföra en studie benämner Svensson (2009) som clockwise. Om forskaren väljer Svenssons (2009) motsatta forskningsansats anti-clockwise innebär det att han inledningsvis presenterar förväntade bidrag och slutsatser. Det här var faktorer som vi lade tid på att fundera kring innan vi påbörjade studien eftersom vi kände att vi ville vara säkra på

att studien var genomförbar innan den påbörjades. Vi kan därmed se kopplingar till båda ansatserna, clockwise och anti-clockwise i vår studie.

2.3 VETENSKAPLIGT ANGREPPSÄTT

Vi har som utgångspunkt att alla individer uppfattar saker på sitt egna speciella vis. Därför är det av intresse att gå på djupet med ett fåtal revisorer och därigenom få en bild över hur de uppfattar och hanterar oberoendefrågan. För att det ska kunna genomföras menar vi att vi måste skapa en relation till individen som ska studeras. Relationen till individen har vi som avsikt att skapa genom personliga besöksintervjuer. Skolbildningen inom vetenskapen som har tankemönstret att alla individer uppfattar saker olika kallas enligt Jacobsen (2002) för hermeneutik.

Då vi vill göra en djupgående studie och studera enskilda individers uppfattningar om vårt ämne har vi som nämnt valt att göra intervjuer med enskilda individer. Vi menar på att vår problemställning syftar till att ingående få en förståelse av ett fenomen som inte går att mäta med siffror. Vi har därmed valt att använda oss av det angreppsätt som Jacobsen (2002) benämner som den kvalitativa metoden. Enligt Stukát (2005) syftar den kvalitativa metoden på att få en förståelse för resultatet, vilket är utgångspunkten för vår studie. Jacobsen (2002) nämner att den kvalitativa metoden är resurskrävande. Vi är medvetna att det kommer att kräva mycket resurser både att erhålla empiri och sedan genomföra en analys. Att utgå ifrån den kvalitativa metoden ses ändå som en självklarhet om vi ska få möjlighet att gå på djupet med individerna.

2.4 INSAMLING AV SEKUNDÄRDATA

Inledningsvis granskade vi tidigare liknande studier för att få en övergripande syn och se vad andra studerat inom ämnet. Vi lade även ner tid på att kontrollera studiernas referenslistor för att få tips på bra litteratur vilket Ejvegård (2009) anser vara en fördelaktig start för att finna centrala delar inom ämnet som ska studeras. Då vi fått grepp om ämnet gjorde vi ett besök på biblioteket för att där finna en hel del relevant litteratur. Sådan information som inte har samlats in direkt ifrån källan utan tidigare har blivit insamlad av andra kallas enligt Jacobsen (2002) för sekundärdata. Eftersom informationen är insamlad av någon annan skiljer sig den ursprungliga avsikten med den nuvarande avsikten gällande informationen.

När vi läst in oss på ämnet med hjälp av litteraturen och även påbörjat arbetet med den teoretiska referensramen inledde vi sökandet efter vetenskapliga artiklar som belyst ämnet. Vi upptäckte snart att det fanns mycket skrivet och framforskat gällande revision och oberoendefrågan. Sökningen ägde främst rum i bibliotekets databaser: ABI Inform, Emerald och FAR SRS. De sökord vi använde oss av var: audit, independence, threats, risk, consequence, size, long-term och auditfirm. Artiklarna vi hittade lästes först igenom gällande inledning och slutsatser, för att se om de bidrog med kvalité till vår studie. Fastnade vi för en artikel läste vi sedan igenom den grundligt och plockade ut delar som var väsentliga för vår teoretiska referensram.

2.5 KÄLLKRITIK AV SEKUNDÄRDATA

Många tidigare studier har behandlat ämnet revisorns oberoende, men vad vi har märkt så har många övervägande använt sig av litteratur i bokformat. Vi har därför valt att inkludera mycket vetenskapligt framforskad information i vår teoretiska referensram. Då speciellt när det kommer till avsnitten som behandlar omständigheter som påverkar revisorns oberoende. Utgångspunkten var att vi skulle försöka använda

oss av nyare referenser i hög utsträckning för att få en aktuell bild av ämnet. Dock har vi valt att även använda ett flertal artiklar som är av äldre karaktär, eftersom vi upptäckt att många nyare studier använder dem. När vi läst igenom nyare forskning är det vissa referenser som i stort sätt alla använder sig av och som därför har en central betydelse beträffande revisorns oberoende. De källorna känns därför allt för betydelsefulla för att vi ska välja att bortse ifrån dem, trots deras äldre karaktär.

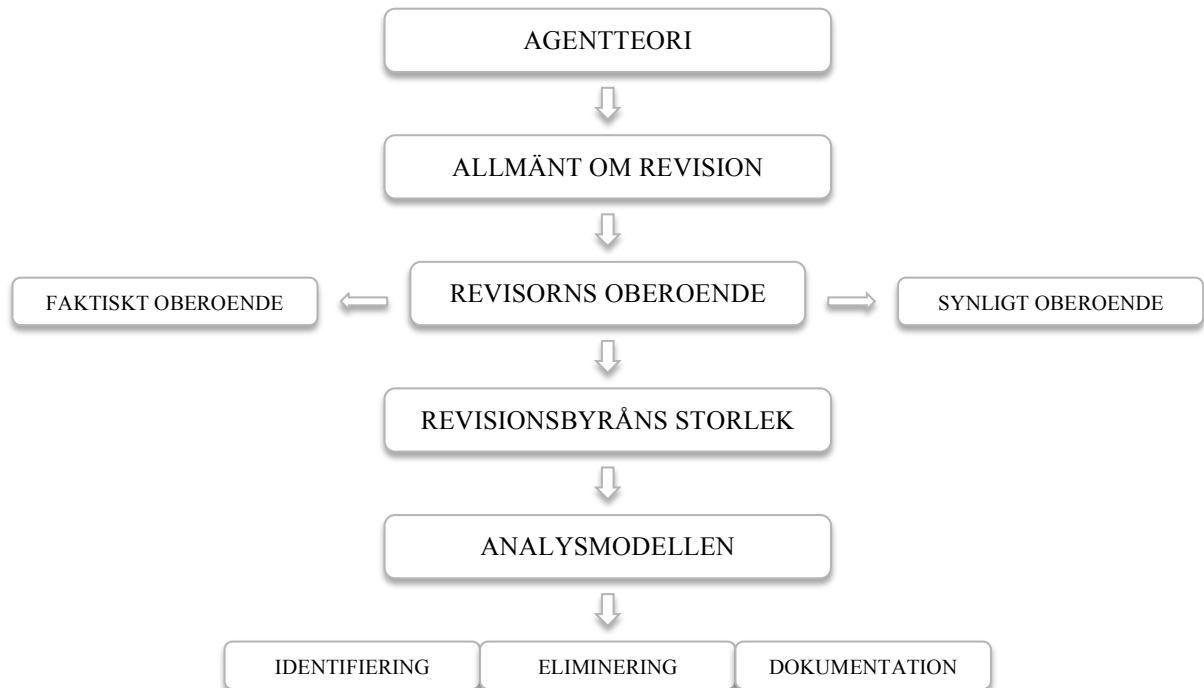
Vi har reflekterat över att de vetenskapliga artiklarna som används i den teoretiska referensramen utgår ifrån börsnoterade företag. I vår studie utgår vi från revisorer som reviderar små företag och vi är medvetna om att olikheter kan förekomma. Artiklarna har även sitt ursprung i andra länder där analysmodellen inte brukas. Vi kan dock se likheter mellan deras resultat och analysmodellens tre steg, vilket lett till att vi valt att inkludera dem i studien även om de inte bygger på lika förutsättningar.

3. TEORETISK REFERENS RAM

I det här kapitlet presenteras relevanta teorier som forskningen grundar sig på. Här fås en första inblick i ämnet revision och revisorns oberoende. Vartefter det redogörs för vilken inverkan revisionsbyråns storlek har på oberoendet. I den teoretiska referensramen läggs väsentlig vikt vid analysmodellens tre steg.

3.1 ÖVERBLICK TEORETISK REFERENS RAM

Revision har enligt agentteorin syftet att skapa förtroende för den finansiella information som företagsledningen delar med sig av (Deegan & Unerman, 2011). Då agentteorin är en viktig del rörande varför revision överhuvudtaget genomförs inleds den teoretiska referensramen med en genomgång över agentteorins utgångspunkter. Därefter behandlas kapitel gällande allmänt om revision och revisorns oberoende. När det gäller kapitlet om revisorns oberoende görs skillnad mellan faktiskt och synligt oberoende (FAR, 2005). Då en inblick i ämnet presenterats genom de inledande kapitlen går vi över till att redogöra för tidigare forskning gällande vilken inverkan revisionsbyråns storlek har i förhållande till revisorns oberoende. Härfter behandlas analysmodellens tre steg, identifiering, eliminering och dokumentation (FAR, 2006). Analysmodellen är enligt Carrington (2010) ett hjälpmedel som revisorn använder sig av för att pröva sitt oberoende i varje enskilt uppdrag. För att få en bild över vad som kommer behandlas i den teoretiska referensramen, visar nedanstående figur (se figur 1) vilka rubriker som kommer inkluderas och behandlas:



Figur 1. Egenskapad figur över den teoretiska referensramen.

3.2 AGENTTEORI

Agentteorin fokuserar enligt Deegan och Unerman (2011) på relationen mellan principal och agent. Carrington (2010) menar att principalen kan vara ägaren av ett företag och agenten företagsledaren. Teorin säger att alla individer är

vinstmaximerande, alltså kan en part inte förvänta sig att den andra parten följer ett avtal som inte är optimalt för parten själv. Deegan och Unerman (2011) menar att om företagsledaren agerar för att maximera sin egen välfärd kan det leda till att han tar beslut som inte är de bästa utifrån ägarens intresse. Företagsledaren har ett övertag gentemot ägaren eftersom han har information som inte är tillgänglig för ägaren, här uppstår ett problem med informationsasymmetri. För att minska problemet kan revision användas. ”Agent-teori beskriver således behovet av revision som ett behov av försäkringen av företagsledningens uttalande i dess finansiella rapporter” (Carrington, 2010, s. 19). Om en oberoende part det vill säga revisorn, intygar att ledningens redovisning är riktigt kan ägaren få en försäkringen att företagsledningen arbetar och gör val med utgångspunkt i företagets bästa (Carrington, 2010).

3.3 ALLMÄNT OM REVISION

Enligt Moberg (2003) har revision sitt ursprung i det latinska ordet ”revidere” som har innebörden att se tillbaka. Begreppet har fått en mängd olika definitioner. FAR (2005) förklarar begreppet som följer: ”Revision är att med professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning” (FAR, 2005, s. 11). Även Moberg (2003) menar att revisorn ska kontrollera objekten med utgångspunkt i god revisionssed. Det är betydelsefullt att företagets ekonomiska ställning och resultat redovisas på ett korrekt sätt för omvärlden (Moberg, 2003). Det är enligt FAR (2005) intressant för såväl ägarna som för övriga intressenter av företaget exempelvis leverantörer, kunder, anställda och kreditgivare. Att revisorn granskar företagets finansiella information ökar trovärdigheten. Hade granskningen inte genomförts skulle intressenterna behöva vända sig till egna kontrollanter för att skapa en tillit för företagets information. Både samhället och näringslivet är beroende av revisionen och därför är det av yttersta vikt att den genomförs på ett oberoende och pålitligt sätt (FAR, 2005).

3.4 REVISORNS OBEROENDE

Den enda relationen som ska finnas mellan revisor och klient är den rent yrkesmässiga, för att oberoendet ska vara säkrat (Romero, 2010). Revisorns oberoende är enligt Hemraj (2002) en av hörnstenarna i yrket och en av de mest dyrbara tillgångarna för revisorn. Bakar et al. (2005) menar att revisionsberättelsen som revisorn ger ifrån sig efter avslutat uppdrag påverkas av vilken relation revisorn har till sin klient. Utlåtandena är trovärdiga och användbara när revisorn har en oberoende inställning och kan då brukas som underlag för att fastställa viktiga beslut. Dock är berättelsen inte användbar som grund vid beslutstagande när det saknas objektivitet och integritet hos de som genomför arbetet med att framställa revisionsberättelsen. Det kan därmed konstateras att det finns ett nära samband mellan revisorns oberoende och användbarheten av revisionsberättelsen (Bakar et al., 2005).

För att revisorns oberoende ska säkerställas regleras i ABL (2005:551) 17 § situationer då det finns risk för revisorn att hamna i en beroendeställning. Här anges även vilken verksamhet revisorn inte får ägna sig åt då det kan leda till lojalitetskonflikter och rubba förtroendet (Moberg, 2003). Revisorn får inte äga aktier i det reviderade företaget eller koncernen som företaget ingår i, han får inte heller ingå i styrelsen, sitta som VD i företaget eller bistå med redovisning. Det ingår även förbud mot att som revisor vara anställd i företaget samt ingå i samma företag som personen som bistår med redovisning. Inte heller familjerelationer till någon i styrelsen eller lån i företaget är tillåtet enligt ABL:s jävsregler (2005:551) 17 §.

Jävsreglerna är enligt Carrington (2010) i dagsläget ett omdiskuterat ämne. Debatten innefattar förslag om att exkludera jävsreglerna i revisionslagen och istället reglera oberoendet med hjälp av RevL analysmodell. Dock menar Fearnley, Beattie & Brandt (2005) att hur bra lagarna än är, kommer det alltid kunna uppstå felaktigheter i enskilda situationer. Att sätta upp lagar som täcker alla situationer som har en inverkan på oberoendet är enligt Fearnley et al. (2005) helt omöjligt.

3.4.1 SYNLIKT OCH FAKTISKT OBEROENDE

Revisorns oberoende kan enligt FAR (2005) delas in i två typer: faktiskt och synligt oberoende. Grundläggande för att revisionen ska vara meningsfull är att revisorn ska vara faktiskt oberoende, vilket innebär att revisorn ska vara professionellt skeptiskt, objektiv och besitta integritet. Även Dykxhoorn och Sinning (1981) lägger vikt vid att det faktiska oberoendet har sin grund i revisorns sinnestillstånd och hans möjlighet att bibehålla sin opartiskhet och objektivitet vid revisionsbeslut. Diamant (2004) lägger vikt vid att det faktiska oberoendet har sin utgångspunkt i hur revisorn själv tolkar möjligheten att genomföra revisionen på ett tillfredställande vis gentemot klienten.

Det räcker enligt Diamant (2004) inte att revisorn agerar på ett oberoende sätt utan han måste även uppfattas som oberoende av sin omgivning så kallat vara synligt oberoende. Dykxhoorn och Sinning (1981) menar att det synliga oberoendet visar allmänhetens syn på revisorns oberoende. Det synliga oberoendet är en av hörnstenarna i teorin om revision eftersom det utgår ifrån de intressenter som använder den finansiella informationen. Enligt Firth (1980) måste revisorn ses som oberoende av allmänheten för att de ska ha förtroende för den finansiella informationen som de tar del av. Då revisorn inte ses som oberoende kommer hans åsikt inte ha något som helst värde. Både det faktiska och synliga oberoendet har enligt Pany och Reckers (1988) en stor inverkan på revisionsyrket då det gäller att behålla allmänhetens förtroende för informationen som tas fram.

3.5 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Storleken på revisionsbyrån har enligt flera studier en påverkan på revisorns oberoende (Bakar et al. 2005; Shockley, 1981; Nasser, Wahid, Nazri & Hudaib, 2006). Studien genomförd av Bakar et al. (2005) grundades i att en mängd kreditgivare tillfrågades gällande vad de ansåg påverka revisorns oberoende. Studien visade att drygt 75 procent ansåg storleken på revisionsbyrån vara den faktorn som hade störst inverkan. Slutsatser drogs gällande att stora revisionsbyråer lättare kunde hålla en objektiv inställning gentemot klienten än små revisionsbyråer. De stora revisionsbyråerna har enligt Bakar et al. (2005) mer styrka att stå emot påtryckningar från klienten och därmed kan de lättare hålla sig objektiva. De små revisionsbyråerna som inte har lika stor styrka har därmed lättare att hamna i en beroendeställning.

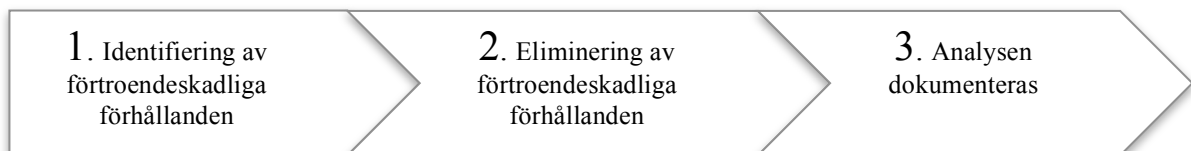
Även Reynold och Francis (2000) har studerat revisionsbyråns storlek och menar att en större revisionsbyrå med fler klienter inte påverkas lika mycket som en liten revisionsbyrå av en specifik klients arvoden. Vilket resulterar i att revisorn inte behöver känna sig pressad att rapportera till klientens fördel då han är verksam vid en stor revisionsbyrå. Shockley (1981) har även han samma uppfattning angående storleken på revisionsbyrån och menar att små revisionsbyråer löper högre risk att mista sitt oberoende. Anledningen är att små revisionsbyråer tenderar att ha ett närmare och personligare förhållningssätt till sin klient. De större revisionsbyråerna tenderar enligt Teoh och Wong (1993) att erbjuda sina klienter en högre kvalitet på

revisionen. Större revisionsbyråer kan spendera mer pengar på utbildningar och de har även en större klientkrets. Här har de stora revisionsbyråerna alltså en fördel gentemot de små revisionsbyråerna både ur en kompetenssynvinkel och i hur oberoende revisorerna uppfattas av sina klienter (Teoh & Wong, 1993).

3.6 ANALYSMODELLEN

Analysmodellen är en del av RevL (2001:883) 21 § och är framtagen för att revisorn ska ha möjlighet att pröva sitt oberoende (Carrington, 2010). Modellen innefattar tre stycken steg: identifiering av förtroendeskadliga förhållanden, eliminering av förtroendeskadliga förhållanden och dokumentation av prövningen (FAR, 2006). Oberoendeprovningen sker för varje uppdrag som revisorn åtar sig (Carrington, 2010). Modellen kan enligt Moberg (2003) även tas fram under pågående uppdrag om nya händelser inträffar som kan påverka revisorns oberoende. Revisorn ska själv kontrollera sitt oberoende (Moberg, 2003). Utgångspunkten är att revisorn ska avsäga sig uppdraget om hans eller någons i revisionsgruppens oberoende hotas, dock behöver det inte genomföras om det existerar en speciell omständighet eller om interna alternativt externa åtgärder genomförts som resulterat i att oberoendet inte längre hotas (FAR, 2006). Det är upp till revisorn själv att bevisa att prövningen är genomförd och därför krävs en dokumentation av processen (Carrington, 2010). Enligt Johnstone, Sutton och Warfield (2001) fokuserar många regelverk på att revisorn själv ska göra en bedömning av sitt oberoende. De menar vidare att revisorn här hamnar i en gråzon och det kan vara svårt att bedöma vad som är rätt och fel. Det är därför också svårt att göra ett strikt regelverk gällande revisorns oberoende.

Här nedan (se figur 2) presenteras analysmodellens tre steg:



Figur 2. Egenskapad figur över analysmodellens tre steg.

3.6.1 IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Första steget i analysmodellen är att studera om det finns några förhållanden som kan rubba revisorns oberoende gentemot sin klient. Analysmodellen består av fem stycken möjliga hot mot revisorns oberoende, även en generalklausul som fångar upp ytterligare faktorer innefattas. De fem hoten i analysmodellen är: egenintresse, självgranskning, partställning, vänskap och skrämsel (FAR, 2006).

EGENINTRESSEHOT

Då revisorn har ett direkt eller indirekt intresse i en klient eller rädsla att mista klienten uppkommer egenintressehotet. Delaktighet i klientens affärer och gemensamma affärsintressen kan komma att påverka (Fearnley et al., 2005). En affärsmässig relation utöver revisionsuppdraget menar Moberg (2003) kan påverka förtroendet för revisorn på ett negativt sätt. I egenintressehotet innefattas att revisionsbyrån är ekonomiskt beroende av klienten. I de situationer då revisionsbyrån sköter både redovisning och revision åt klienten kan intäkterna från de båda tjänsterna vara av betydande art för revisionsbyrån sett på de totala intäkterna vilket kan leda till att egenintressehotet uppkommer (FAR, 2006). Ett problem med revisorns oberoende

hänförs enligt Romero (2010) från att revisorerna anlitas, avskedas och får betalt av klienten. Klienten kan då själv anlita revisorn som ger det bästa utlåntagandet om företaget. Ett förslag är att överlåta anlitaandet samt betalningen av revisorn till en tredje oberoende part. Tillvägagångssättet skulle leda till att revisorn inte blir påverkad att uttala sig på det sätt som klienten önskar för att behålla uppdraget.

SJÄLVGRANSKNINGSHOT

När revisorn assisterar vid bokföring och bokslut, med andra ord ger rådgivning som inte tillhör revisionsuppdraget menar FAR (2005) att det leder till att revisorn granskar sådan information som han själv hjälpt till att skapa. Revisorn kan dock hjälpa sin klient med områden som har ett naturligt samband med revisionen. Många små företag kan vara i behov av hjälpen utifrån och revisorn får då rollen som ett bollplank. Rådgivningen resulterar i att revisorn får mer och bättre insyn i företagets verksamhet, vilket gör att revisionsarbetet förbättras. Dock får revisorn inte överskrida gränsen och ge rådgivning som inte har ett naturligt samband med revisionen, eftersom det då kan resultera i att oberoendet hotas (FAR, 2005).

Då rådgivning ger revisionsbyråerna stora intäkter kan den påverka revisorns uppdrag hos klienten precis som vid egenintressehotet då revisionsbyråerna är beroende av inkomsterna (Moberg, 2003). I de fall klienten köper både redovisning och revision från samma revisionsbyrå är möjligheten enligt Ye et al. (2011) för en ren revisionsberättelse större. Revisionsbyrån arbetar för två stycken olika klienter när de genomför både redovisning och revision. Bokföringen görs för företaget och företagsledarna medan revisionen görs till stor del för aktieägarna och de som använder sig av den finansiella informationen. En intressekonflikt kan därmed uppstå. Att revisionsbyrån sköter både redovisning och revision ökar dock effektiviteten eftersom det är kostsamt att söka efter lämplig redovisningshjälp och därefter få dem insatta i företagets arbete. Klienten vet inte hur kvalitén kommer att bli innan arbetet är gjort och därför kan det vara lockande att anlita revisionsbyrån som klienten sedan tidigare är nöjd med även till redovisningstjänster (Ye et al., 2011).

PARTSTÄLLNINGSHOT

Enligt FAR (2006) innebär partställning att ge stöd till sin klient i någon ekonomisk alternativt rättslig process. Moberg (2003) ger även exempel gällande att revisorn agerar som biträde åt klienten vid överläggning om företagsförvärv. För att partställningshotet ska resultera i att revisorn ska avsäga sig uppdraget ska det bestå av att revisorn sköter talan för klienten gentemot exempelvis skatteverket. Om revisorn istället bara förmedlar vidare information från klient till skatteverket utgör det inget hot och revisorn behöver inte avsäga sig uppdraget (Moberg, 2003).

VÄNSKAPSHOT

Revisorn blir enligt Fearnley et al. (2005) påverkad av personliga förhållanden och känner därmed sympati för klientens intressen. Revisorn kan då få stort förtroende för klientens presentationer vilket leder till att han inte granskar företaget tillräckligt noggrant. Nära relationer utgör enligt FAR (2006) ett hot eftersom det händelsevis kan resultera i att revisorn bli för vänligt inställd till klientens önskningsar, något som gör att revisorns trovärdighet hotas. Långvarig vänskap och återupprepad social kontakt mellan revisor och klient är omständigheter som behandlas (FAR, 2006). Enligt Gulati (1995) uppkommer familjekänsla, vänskap, förtroende och social support om parter träffas vid upprepade tillfällen. Även FAR (2006) och Bamber och

Iyer (2007) lägger vikt vid att ett långvarigt förhållande mellan revisor och klient kan resultera i att revisorns objektivitet påverkas och att vänskapshotet uppkommer.

Shockley (1981) menar att revisionsbyråer som bistår ett företag under en period på fem år har högre risk att mista sitt oberoende än en revisionsbyrå som bistår ett företag under en kortare tidsperiod. Moore, Tetlock, Tanlu och Barzerman (2006) kommer i sin studie med förslaget att revisorn ska anlitas för en femårsperiod och under tidsperioden ska klienten inte ha någon möjlighet att avskeda revisorn. Det skulle leda till att revisorns incitament att behaga klienten med ett positivt uttalande under de fem åren skulle försvinna. När tidsperioden nått sitt slut ska revisorn bytas ut för att relationen dem emellan inte ska bli för nära och påverka objektiviteten (Moore et al., 2006). Studierna är många som visar att ett långvarigt förhållande mellan revisor och klient påverkar oberoendet (Bamber & Iyer, 2007; Moore et al., 2006). Dock finner en studie av Shockley (1981) inget samband mellan ett långvarigt förhållande och revisorns oberoende. I svensk lagstiftning finns idag ingen gräns för hur långt ett förhållande mellan revisor och klient får vara när det kommer till små företag. Revisorn väljs för en fyra års period men kan sedan väljas om (FAR, 2011b).

SKRÄMSELHOT

Förtroendet kan påverkas då revisorn utsätts för hot eller påtryckningar från klienten som väcker obehag. Klienten ska alltid ha rätt att ifrågasätta revisorn och det ska inte tolkas som ett hot (Moberg, 2003). Revisorn kommer enligt Carrington (2010) dra sig för att lämna en oren revisionsberättelse om förslagsvis VD:n i det reviderade företaget uttrycker hot som inbegriper att det kommer få konsekvenser för revisorn personligen. Skrämselhotet är enligt en studie gjord av Fearnley et al. (2005) det hot som är vanligast förekommande. Ofta leder hotet till oro att mista klienten. Dock får hotet minst uppmärksamhet när det gäller lagstiftningen. Enligt Blay (2005) samlar revisorer som är utsatta för hot och rädsla att mista klienten in information som är till klientens fördel. Revisorn kommer då med högre sannolikhet lämna ifrån sig en ren revisionsberättelse. Dock finns inga bevis gällande att revisorns slutliga beslutskriterier ändras, men beslutsprocessen blir partisk (Blay, 2005).

GENERALKLAUSUL

Moberg (2003) menar att de fem hoten i analysmodellen inte täcker in alla situationer där revisorns förtroende kan påverkas negativt. Därför har det införts en generalklausul för att fånga upp alla tänkbara hot. Upplevs förhållanden som påverkar revisorns oberoende, som antingen täcks in av de fem hoten eller generalklausulen ska revisorn avsäga sig uppdraget. Konkurrensen på revisionsmarknaden är enligt Shockley (1981) en omständighet som har stor inverkan på revisorns oberoende men inte behandlas i de fem hoten. När konkurrensen om klienter är hård löper revisionsbyrån högre risk att hamna i beroendeställning. Shockley (1981) visar i sin studie att just konkurrensen är det största hotet mot revisorns oberoende.

3.6.2 ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Då revisorn har identifierat förtroendskadliga förhållanden i form av hot som kan påverka oberoendet är det dags att ta ställning till om han ska acceptera eller avböja uppdraget. Presumtionen säger att revisorn måste avböja ett uppdrag om det förekommer omständigheter som gör att oberoendet hotas. Dock kan presumtionen brytas om det existerar en speciell omständighet eller om motåtgärder genomförs som leder till att revisorns oberoende säkerställs (FAR, 2006).

MOTÅTGÄRDER

Finns det möjlighet att reducera hoten mot oberoendet så att revisorns självständighet och opartiskhet inte längre kan ifrågasättas behöver inte revisorn avböja sig uppdraget (Moberg, 2003). I enklare fall kan det vara tillräckligt att använda sig av informativa åtgärder vilket innebär att revisorn förklarar hur han ställer sig till situationen och vilka skäl som föreligger. Då hoten mot oberoendet är av större karaktär måste mer tid läggas ner för att komma till rätta med förtroenderisken som uppstått (FAR, 2006).

Motåtgärder som görs för att säkra oberoendet kan enligt Moberg (2003) delas in i generella- och individuella motåtgärder. De generella motåtgärderna kan förklaras som sådana åtgärder som görs för i stort sätt alla uppdrag. Moberg (2003) nämner exempelvis utbildning och att tillsammans inom revisionsbyrån byta erfarenheter med varandra som generella åtgärder. Umar och Anandarajan (2004) menar att ett effektivt sätt att motverka beroendeställningar kan vara att träna revisorerna att klara av pressen som de utsätts för. Träningen ska då identifiera omständigheterna som påverkar och även förbättra revisorernas omdöme när det gäller oberoendefrågan. Även Johnstone et al. (2001) lägger vikt vid att byråerna aktivt ska träna sin personal i att själva upptäcka hoten som finns mot oberoendet. Enligt Johnstone et al. (2001) är träningen värdefull men inte tillräcklig. Generella motåtgärder är enligt Moberg (2003) även uppdelning gällande att redovisning och revisionsfrågor inte görs av samma personal. Samt rutiner att få vägledning av revisor vid annan revisionsbyrå och rutiner gällande beroendefrågor som är skriftligt dokumenterade.

När de generella motåtgärderna inte räcker till används enligt Moberg (2003) i enskilda fall individuella motåtgärder, vilka både kan vara interna och externa. Moberg (2003) nämner att revisorer kan rådfråga varandra, användning av checklistor och liknande hjälpmedel som exempel på individuella interna motåtgärder. Rådfrågning och konsultation av person utanför revisionsgruppen klassas som en individuell extern motåtgärd (Moberg, 2003). Kvalitetssäkringsåtgärder är enligt Moberg (2006) viktigt att utföra för att enklare kunna bibehålla sitt oberoende förhållningssätt. Vidare menar Moberg (2006) att det är lättare för stora revisionsbyråer att genomföra dessa internt medan de små revisionsbyråerna oftast måste samarbeta med andra revisionsbyråer. Hot som inte kan neutraliseras medför att revisorn måste avböja sig uppdraget. Känner revisorn osäkerhet gällande ett uppdrag kan han enligt FAR (2006) söka vägledning hos RN genom ett så kallat förhandsbesked. Revisorn får då råd kring hur situationen ska hanteras.

3.6.3 ANALYSEN DOKUMENTERAS

Det är revisorns eget ansvar att se till att prövning sker genom analysmodellen och det är även revisorns ansvar att bevisa att det är genomfört (Carrington, 2010). Gällande revisorns arbete med analysmodellen menar FAR (2006) att det finns krav på dokumentation. Kravet är att revisorn ska redogöra om det uppkommit förtroenderubbande omständigheter och i sådana fall klarlägga de, även om det har förekommit motåtgärder för att avlägsna hoten ska det dokumenteras. Både Carrington (2010) och FAR (2006) menar att rekommendationen är att dokumentationen ska ske löpande under uppdraget, men kravet är att den ska vara iordningställd i samband med att revisionsberättelsen avlämnas. Dock ska den enligt Carrington (2010) alltid uppdateras fortlöpande om nya uppgifter framträder.

3.7 SAMMANFATTNING TEORETISK REFERENSRAM

Hemraj (2002) menar att revisorns oberoende är en av hörnstenarna i yrket och en av revisorns mest dyrbara tillgångar. Samband har enligt Bakar et al. (2005), Shockley, (1981) och Nasser et al. (2006) påträffats gällande revisorns oberoende och storleken på revisionsbyrån. Små revisionsbyråer tenderar enligt Shockley (1981) att ha ett närmare och personligare förhållningssätt till sin klient och löper därmed högre risk att mista sitt oberoende. Analysmodellen är enligt Carrington (2010) en del av RevL (2001:883) 21§ och framtagen för att revisorn ska ha möjlighet att pröva sitt oberoende. Analysmodellen består enligt FAR (2006) av tre stycken steg vilka är: identifiering av förtroendskadliga förhållanden, eliminering av förtroendskadliga förhållanden och dokumentation av analysen. Identifiering av förtroendskadliga förhållanden innefattar fem stycken möjliga hot mot revisorns oberoende: egenintresse, självgranskning, vänskap, partställning och skrämself, även en generalklausul innefattas. Egenintressehotet uppkommer då revisorn har ett direkt eller indirekt intresse i en klient eller rädsla att mista klienten. Självgranskning innebär rådgivning som inte tillhör revisionsuppdraget (FAR, 2006). Partställning innebär enligt Moberg (2003) att revisorn ger stöd till sin klient i någon ekonomisk alternativt rättslig process. Vänskapshotet behandlar nära relationer till klienten eller någon i företagets ledning. Skrämselfhotet innebär att revisorn utsätts för hot eller påtryckningar från klienten. I analysmodellen inkluderas även en generalklausul för att fånga upp omständigheter som inte innefattas av hoten (Moberg, 2003).

Eliminering av förtroendskadliga förhållanden delas enligt Moberg (2003) in i generella- och individuella motåtgärder. De generella motåtgärderna är sådana åtgärder som görs för i stort sätt alla uppdrag. Här läggs betydande vikt vid hur revisionsbyråerna organiserar sitt arbete. När de generella motåtgärderna inte räcker till används i det enskilda fallet individuella motåtgärder, vilka både kan vara interna och externa. De individuella interna motåtgärderna kan vara utbildning och att tillsammans inom revisionsbyrån byta erfarenheter med varandra. Rådfrågning och konsultation av personer utanför revisionsgruppen klassas som en individuell extern motåtgärd (Moberg, 2003). När motåtgärderna är genomföra är det följaktligen dags för revisorn att besluta sig för att acceptera eller avböja uppdraget (Moberg, 2003). Det finns enligt FAR (2006) krav att prövningen dokumenteras, och att förtroenderubbade omständigheter samt eventuella motåtgärder kartläggs.

4. EMPIRISK METOD

I det här kapitlet presenteras och argumenteras för den metod som kopplas till empiri och analys avsnitten. Här får läsaren en inblick i undersökningsmetod, urval av respondenter, insamling samt granskning av primärdata. Avslutningsvis sker en redogörelse gällande studiens giltighet och tillförlitlighet.

4.1 UNDERSÖKNINGSMETOD

Vi vill med vår studie gå på djupet med enskilda individer och få en förståelse över hur de uppfattar och hanterar oberoendefrågan. När fokus som i vårt fall ligger på att gå på djupet med ett fåtal individer kallas det enligt Jacobsen (2002) för ett intensivt upplägg. Vi är medvetna om att det kommer fordras mycket tid att samla in materialet och det efterföljande analysarbetet kommer vara krävande, vilket även Jacobsen (2002) belyser. Med en undersökning finns enligt Jacobsen (2002) alltid en strävan efter att både gå på djupet och bredden. Dock är det ytterst krävande, både tidsmässigt och kostnadsmissigt att gå åt båda riktningarna. Vi kände därmed att vi var tvungna att begränsa oss och valde därmed det intensiva upplägget.

4.2 URVAL AV RESPONDENTER

Vi har valt att begränsa studien geografiskt till Hallands län, då det blivit alldeles för kostsamt att undersöka ett urval ifrån hela Sverige. Vidare har vi även valt att endast undersöka revisorer som reviderar små företag. Till en början var vi eniga om att använda oss av fyra stycken respondenter fördelat på små och stora revisionsbyråer då en jämförelse skulle genomföras. Dock beslutade vi oss under arbetets gång för att öka antalet till sex respondenter, tre stycken från små revisionsbyråer och tre från stora revisionsbyråer. Vi ansåg att vi skulle hinna det tidsmässigt även om det skulle kräva mer tid än vi från början planerat. Den extra tiden vi lade ner på att genomföra två extra intervjuer menar vi har förbättrat studien och varit en godare utgångspunkt för en jämförelse. Kvale (1997) menar att det är olika från fall till fall hur många respondenter som behövs till en studie beroende på hur syftet lyder. Det är kvaliteten på intervjuerna som har störst betydelse, kvantiteten kommer i andra hand.

Innan respondenterna valdes ut satte vi upp vilka kriterier vi ville att de skulle besitta. Dels kom vi fram till att respondenterna skulle ha en mångårig erfarenhet i revisionsbranschen för att därmed ha mycket erfarenhet och kunskap inom området. Arbetet med att få tag på respondenter till studien inleddes med att vi genom internet sökte efter revisionsbyråer i Hallands län. Vi valde sedan ut ett antal av de revisionsbyråer vi hittade och skickade ut ett mail till både stora och små revisionsbyråer (se bilaga 4). Mailen bidrog till att vi fick kontakt med två stycken respondenter som ville ställa upp i studien. De revisionsbyråer som vi inte fick något svar ifrån ringde vi sedan upp för att göra ytterligare en förfrågan gällande om de hade tid och möjlighet att ställa upp på en intervju. Respondenterna som vi skickade ut mail till valdes ut slumpmässigt. Jacobsen (2002) menar att en nackdel med ett slumpmässigt urval kan innebära att urvalet blir mycket snett. Ett sätt att komma undan den nackdelen är att dela in respondenterna i undergrupper. Vi menar att vi genom att dela upp revisionsbyråerna efter deras storlek har sett till att urvalet fått mer bredd och spridning. Dock har vi valt att använda oss av respondenter i Hallands län vilket också skulle kunna klassas som ett bekvämlighetsurval.

När det gäller kriteriet som vi inledningsvis fastställde gällande mångårig erfarenhet hos respondenterna valde vi i ett fall att inte följa kriteriet fullt ut. Fem av respondenterna har mångårig erfarenhet inom yrket. Vi valde även att använda en respondent som är relativt nyutbildad revisor. När det anbelangar könet på respondenterna har vi i vår studie bara haft manliga respondenter. Vi hade dock gärna sett att vi även haft respondenter av det kvinnliga könet. Dock fanns det problem med att få tag på kvinnliga revisorer, dels för att det finns fler yrkesverksamma manliga revisorer. Dels hade de kvinnorna vi fick kontakt med inte tid eller möjligheter att ställa upp i studien. Vi är dock medvetna om att män och kvinnor kan ha olika uppfattningar och det kan därmed finnas risk för att vi tyvärr går miste om information då vi inte har några kvinnliga respondenter.

Här nedan (se tabell 1) visas en sammanfattande tabell över respondenter och intervjutillfällena:

FÖRETAG	RESPONDENT	BEFATTNING	DATUM, PLATS	KARAKTÄR
KPMG	Johan Liljencrantz	Godkänd	2012-03-06, Halmstad	Personligt möte
ERNST & YOUNG	Pär Spolén	Auktoriserad	2012-03-09, Halmstad	Personligt möte
PWC	Mikael Hansson	Godkänd	2012-03-15, Halmstad	Personligt möte
MIJ REVISION	Mats Johansson	Godkänd	2012-03-13, Halmstad	Personligt möte
LR REVISION FALKENBERG	Jan-Ove Bengtsson	Auktoriserad	2012-03-12, Falkenberg	Personligt möte
LITEN REVISIONSBYRÅ	Anders Nilsson	Godkänd	2012-03-08, Halland	Personligt möte

Tabell 1. Tabellen visar utvalda respondenter och hur/när/var intervjuer ägt rum.

4.3 INSAMLING AV PRIMÄRRDATA

Data som samlas in av forskaren själv och är framtagen för forskarens specifika problemställning kallas för primärdata (Jacobsen, 2002). För att samla in primärdata till vår studie har vi valt att använda oss av besöksintervjuer. Vi valde att besöka våra respondenter för att skapa en personlig kontakt.

4.3.1 INTERVJUGUIDE

För att underlätta intervjun valde vi att utforma en intervjuguide med frågor att ställa till respondenten vilket Jacobsen (2002) beskriver som en överblick av vad som ska beröras under intervjun. Vi valde att göra en öppen intervjuguide genom att formulera en övergripande fråga som följs upp av underfrågor som vi ville beröra under intervjun (se bilaga 1). Tillvägagångssättet användes för att få spontana och öppna svar från respondenterna och se vad de själva anser viktigt. Var det någonting som de inte tog upp av det vi funderat över, valde vi att ställa specifika frågor på de områdena. Kvale (1997) menar att vi måste ha en spontan intervjuprocess för att få de svar vi är ute efter. Därför har vi under intervjuerna lagt vikt vid spontanitet och försökt föra så öppna samtal som möjligt med respondenterna. Frågorna utformades utifrån ämnet revisorns oberoende och har en stark koppling till de teorier vi tar upp i den teoretiska referensramen. Frågorna arbetades fram genom att gå igenom den teoretiska referensramen steg för steg och utforma frågor utifrån teorierna (se bilaga

3). Tillvägagångssättet vi använt kallar Kvale (1997) att tematiskt relatera frågorna för intervjun. I intervjuguiden (se bilaga 1) valde vi även att innefatta ett antal case för att få en variation i empiriavsnittet. Casen ger respondenten möjlighet att sätta sig in i en given situation och därmed får vi en förståelse för hur han hade reagerat praktiskt. Då ett antal respondenter efterfrågade intervjuguiden valde vi att skicka ut den till samtliga innan intervjun så de visste vad som skulle behandlas. Vi är medvetna om att det kan påverka våra respondenters svar under intervjun eftersom de har möjlighet att förbereda sig. Dock har vi valt att skicka ut en förenklad intervjuguide så att respondenterna enbart får de övergripande frågorna innan intervjun (se bilaga 2).

4.3.2 INTERVJU SOM DATAINSAMLINGSMETOD

Då vi vill studera ett fåtal enheter och har av intresse att se vad respondenten säger och hur han uppfattar ämnet revisorns oberoende är intervjun enligt Jacobsen (2002) den metod som passar vår studie bäst. Den största fördelen som vi ser med intervjun som metod är att vi kan gå på djupet och förhoppningsvis få de svar som är mest användbara till vår studie. Öppenheten med intervjun som metod är något som Kvale (1997) också lyfter fram som en fördel. Vi behöver under intervjun snabbt skapa en relation till respondenten så att han känner sig trygg och öppet kan prata om sina erfarenheter och känslor. Det här menar Kvale (1997) gör intervjun bättre eftersom respondenten känner sig bekväm i situationen. Att få personlig kontakt med respondenten kan också enligt Jacobsen (2002) göra det lättare för respondenten att prata om känsliga ämnen. Revisorns oberoende kan vara ett känsligt ämne därför ansåg vi det viktigt att kunna observera respondentens reaktioner. Chansen att vara anonym i studien fick alla våra respondenter men det var dock bara en som valde att inte bli nämnd vid namn. Personen som ville vara anonym benämns under annat namn i empiriavsnittet och revisionsbyrån innefattas inte i presentationen.

Det var betydande för oss att komma väl förberedda till intervjun och vara väl inlästa på ämnet. För att bekanta oss med respondenterna så inledde vi varje intervju med att berätta lite om oss själva och studien för att de skulle känna sig bekväma i situationen. Även om respondenten själv hade några tankar eller funderingar kring intervjun togs upp. Jacobsen (2002) menar att en sådan här inledning på intervjun kan vara ett bra tillvägagångssätt att få både oss och respondenten att känna sig trygga. Intervjuerna genomfördes på respektive respondents kontor. Genom att utföra dem på kontoret tror vi att respondenten kunde känna sig mer trygg i och med att han var på en plats han kände till. På så sätt tror vi också att vi fått fram mer rättvisande svar. Jacobsen (2002) benämner respondentens kontor som en naturlig plats för respondenten. Under intervjun valde vi att föra anteckningar samt spela in, för att få med precis allt som respondenten sa och för att senare kunna sammanställa den på ett bra sätt. Att spela in intervjun är enligt Jacobsen (2002) bra att göra för att kunna koncentrera sig fullt ut på samtalet under intervjun. Dock menar han att det kan finnas nackdelar. Exempelvis att vissa personer är negativt inställda till att bli inspelade och därför kan känna sig obekväma under intervjun. Vi fick ingen känsla av att någon av respondenterna kände sig obekväma gällande inspelning, utan samtliga respondenter hade en positiv inställning. Att genomföra en besöksintervju öga mot öga är väldigt tidskrävande. Först skulle respondenter hittas för att sedan bokas och tillslut skulle intervjuerna genomföras, vilka tog mellan 45-90 minuter. Jacobsen (2002) anser att 90-120 minuters intervju är lagom och att 30 minuter är för kort. Dock menar vi att den tid vi lagt ner på intervjuer varit värt det då vi fått bra material att arbeta med.

4.4 ANALYSMETOD

Då intervjuerna genomförts valde vi att lyssna igenom dem och skriva ner ordagrant vad respondenterna sagt. Tillvägagångssättet valdes för att det sedan skulle bli lättare för oss att sammanställa empirikapitlet. Nu kunde vi också vara säkra på att få med all information som vi ansåg vara väsentlig. Jacobsen (2002) menar att en ordagrann avskrivning är oerhört tidskrävande men att den ger resultat då vi garanterat får med allt respondenten sagt. Vidare valde vi att använda samma rubriker som i den teoretiska referensramen vilka kan ses som våra kategorier. Respondenternas åsikter presenterades enskilt utefter kategorierna. När empirin sammanställdes valde vi att använda oss av mycket citat för att på så sätt få fram respondenternas egna åsikter och uppfattningar kring ämnet. Enligt Jacobsen (2002) är det bra att använda citat för att på ett bättre sätt kunna styrka åsikterna respondenterna har.

Då empirin var klar och varje enskild respondent hade presenterats valde vi att göra tabeller som tar upp de centrala delarna i varje kategori. Tabellerna konstruerades för att få en bra överblick och sedan lättare kunna göra en jämförelse mellan de olika respondenterna. Jacobsen (2002) anser att en sådan här tabell kan vara ett bra hjälpmedel när vi ska få en överblick kring vad respondenterna menar är viktiga faktorer i ämnet. I analyskapitlet sammankopplas det insamlade materialet från respondenterna med varandra och den teoretiska referensramen i syfte att ge mening åt empirin. Respondenternas uppfattning och hantering kring oberoendefrågan jämfördes och utvärderades för att slutsatser avslutningsvis skulle kunna dras.

4.5 GILTIGHET & TILLFÖRLITLIGHET

Giltighet kan enligt Jacobsen (2002) delas in i två kategorier, intern giltighet och extern giltighet. Intern giltighet innebär i vilken utsträckning vi mäter det som vi har som avsikt att mäta och om vi har fått fram den information som vi sökt. Fem av respondenterna har en mångårig erfarenhet inom yrket medan den sjätte respondenten är relativt nyutbildad revisor. Överlag så finns inga stora skillnader i informationen, vilket gör att vi hyser stor tilltro till informationen vi fått av samtliga respondenter. Dock kan just oberoende frågan ses som ett känsligt ämne. Om en revisor vid något tillfälle inte har hållit fast vid sin objektivitet är det troligtvis inte någonting som revisorn gärna pratar öppet om. Vi kan därmed aldrig vara helt säkra på att respondenterna väljer att berätta hela sanningen för oss under intervjun. För att respondenterna ska känna sig trygga att ge oss den rätta informationen har vi gett alla respondenter möjligheten att i studien vara anonyma. Dock har endast en av respondenterna valt att vara anonym. Vi tror att respondenten som valde att vara anonym känner sig mer bekväm och ger oss mer sanningsenliga svar vid anonymitet. Dock kan hans anonymitet även ses som något negativt, då han inte känt sig lika bekväm att prata öppet om ämnet. De andra respondenternas inställning till att bli publicerade med namn gör att vi har stark tilltro till att de står för vad de har sagt.

Gällande den interna giltigheten menar Jacobsen (2002) att respondenten ska vara kunnig inom ämnet och villig att ge riktig information. Vi anser att vår interna giltighet kan klassas som hög, dels på grund av erfarenheten hos revisorerna och möjligheten för dem att vara anonyma. När den interna giltigheten ska bedömas menar Jacobsen (2002) att forskaren ska kontrollera studiens slutsatser mot andra, exempelvis låta respondenterna eller någon sakkunnig inom ämnet uttala sig. Vi har vid ett flertal seminarium diskuterat studien ingående, då andra studenter och kunniga lärare inom ämnet fått möjlighet till en kritisk granskning.

Då vi valt att undersöka ett fåtal enheter är en generalisering inte syftet med vår studie. Vi kan inte bestämt säga att våra respondenter är representativa för hela revisionsbranschen, därför kan vi inte heller dra slutsatser som kan appliceras på hela branschen. Den externa giltigheten handlar enligt Jacobsen (2002) om i vilken utsträckning slutsatserna i en studie kan generaliseras till en större population. Då generalisering inte är vårt syfte kan vi inte hävda att studien har hög extern giltighet. Under studiens gång har vi lagt ner mycket tid på att fundera över metodvalen och känner oss tillfredsställda med våra val. När det gäller insamlingen av primärdata var besöksintervjuer det självklara valet för att kunna gå på djupet med våra respondenter. Under intervjuer finns det faktorer som enligt Jacobsen (2002) kan påverka, exempelvis den så kallade intervjuareffekten. Respondenten kan under intervjun påverkas av hur intervjuaren exempelvis uppträder, ser ut och talar. Vi har varit medvetna om intervjuareffekten under intervjuerna och hela tiden haft i tankarna att bete oss på ett respektingivande och förtroligt sätt för att få revisorerna förtroende. Genom att tänka på hur vi beter oss och försöka skapa en personlig stämning under intervjuerna hoppas vi att vi lyckats minska den så kallade intervjuareffekten i vår studie. Vi anser därför att studien har hög tillförlitlighet.

5. EMPIRI

I det här kapitlet presenteras revisorerna samt revisionsbyråerna som deltagit i studien. Vidare ges en redogörelse för respondenternas uppfattning gällande ämnesområdet som klarlagts i den teoretiska referensramen.

5.1 PRESENTATION AV JOHAN LILJENCRANTZ

Johan Liljencrantz är 30 år gammal och nyutexaminerad godkänd revisor. Han har studerat ekonomi på Högskolan i Halmstad och även ett år i USA. Sedan år 2005 arbetar han för KPMG i Halmstad, men hade ett avbrott på två och ett halvt år då han var ekonomichef på Crendo. Förra sommaren bestämde han sig dock för att återvända till revisionen och KPMG. Johans klientkrets är allt från små till stora företag.

KPMG

KPMGs svenska del har sitt ursprung i Lars Tore Bohlins revisionsbyrå som grundades år 1923. Revisionsbyrån inledde år 1989 samarbete med KPMG. Byrån är en av de största revisionsbyråerna i världen och ingår i de så kallade "Big Four". KPMG är verksam i 150 länder med cirka 138 000 medarbetare. I Sverige har KPMG kontor på 60 orter och cirka 1600 medarbetare landet över (KPMG, 2012).

5.1.1 REVISORNS OBEROENDE

"Oberoende är för mig att man ska vara oberoende i sitt förhållande till kunden men det viktigaste där är hur en tredje man ser på revisorns förhållande med klienten". Johan menar att det kan finnas svårigheter med att vara helt oberoende eftersom det är en konstig situation när revisorn ska revidera sin klient. Johan tror dock att både klienterna och omgivningen uppfattar honom som oberoende i alla sina ställningstaganden. Idag är det enligt Johan få revisorer som vågar ta några genvägar, lätta beslut eller vara lättsam i sina ställningstaganden. Revisorer som accepterar sådant som inte är okej kommer aldrig undan med det i dagens läge. Vidare menar han att det är de revisorerna som förstör hela revisionsbranschens förtroende. Han menar därför att det är väldigt bra att det finns regler som strikt reglerar oberoendet och att RN finns till som kontrollant för revisorerna.

5.1.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Johan tror att det kan vara svårare för en liten revisionsbyrå att hålla sig oberoende gentemot sina klienter. Han uttrycker det: *"den lilla revisionsbyrån som kanske har en kund som står för en sjättedel av omsättningen. Där tror jag att man hade vänt ut och in på det trettiofem gånger innan man skriver en oren revisionsberättelse så att säga".* Johan uttrycker att det skulle vara väldigt tufft att befinna sig i den här situationen. *"Jag är ju mycket mer beroende av kunden än den är beroende av mig, och så ska jag granska honom".* Han anser det inte vara ett lika stort problem hos en stor revisionsbyrå som KPMG. Johan tror dock inte att de små revisionsbyråerna får en närmare relation till sina klienter än vad en stor revisionsbyrå får, snarare tvärtom. Han menar att de flesta små revisionsbyråerna får in materialet till revisionsbyrån och sitter där och genomför revideringen. De stora revisionsbyråerna är ute hos klienterna och skapar en relation som är starkare gentemot klienten. När det gäller revisorernas utbildning tror Johan att det kan skilja sig mellan om revisorn är yrkesverksam vid en liten eller stor revisionsbyrå. På KPMG blir revisorerna internt matade med information och utbildningar som måste genomföras. Johan nämner att mindre revisionsbyråer exempelvis kan ta hjälp av utbildningar genom FAR Akademi. Deltar

inte revisorerna i liknande utbildningar och uppdaterar sig, menar Johan att det blir omöjligt att hänga med i branschförändringar.

5.1.3 ANALYSMODELLEN

Johan har inga direkta åsikter kring analysmodellen men använder den vid varje uppdrag och även vid slutet av uppdraget för att se om det skett en förändring. Användningen av analysmodellen är på KPMG ett måste då de har systemkrav som kräver att den testas innan uppdraget kan starta. Att analysmodellen är utformad på ett bra sätt är inget Johan tvekar på men han påpekar dock att generalklausulen täcker in allt och att de andra hoten skulle kunna plockas bort. Revisorn granskar sig själv med hjälp av modellen vilket Johan inte ser några som helst problem med eftersom revisorn blivit personligt vald och själv ska ha möjlighet att testa sitt oberoende.

IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

"Att man har ett egenintresse då tänker jag att man har ett personligt intresse. Det får man aldrig ha så det är totalt oacceptabelt". Ett bra exempel då egenintresset kan förekomma är i Johans fall då han sitter i styrelsen för en bostadsförening och därför inte får vara påskriven revisor för dem. Arvodet från klienten är enligt Johan inget problem för KPMG. Dels då revisionsbyrån inte har ett fast pris utan det är löpande under uppdraget och dels för att de har ett stort antal klienter och är därmed inte beroende av en specifik klient. Att en tredje part skulle anlita respektive avskeda revisorn för att minimera hotet tror inte Johan är en bra idé för revisionsbranschen i sin helhet då revisorn också ses som ett bollplank. Dock menar han att ur ett oberoendeperspektiv så är en tredje part till exempel en statlig avdelning ett bra alternativ då det givetvis stärker oberoendet. Att revisionsbyrån både bistår med redovisning och revision är något som Johan tror det finns både för och nackdelar med. När Johan ska revidera något som en kollega upprättat gör det att han är ännu mer noga eftersom det är viktigt att KPMG lämnar ifrån sig arbetet utan felaktigheter. Han uttrycker även att det kan vara roligt att hitta ett fel och det blir lite av en tävling dem emellan. Då KPMG har en relativt liten ekonomiserviceavdelning är det inte vanligt att de gör så kallade kombiuppdrag. Johan tror däremot att kombiuppdragen är mer vanligt förekommande på de små revisionsbyråerna.

"Vi får aldrig någonsin vara i partställning till en kund och aldrig biträda vid någonting. Däremot så konsulterar vi kunden eller kunden konsulterar med oss inför en skattetvist". Johan menar att klienterna kan ta hjälp av KPMGs skatteavdelning om de exempelvis ska upp i rätten kring ett visst ärende och inte vet om de gjort rätt eller fel. Johan menar att den ultimata relationen till en klient är *"när kunden ser revisorn som en kvalitetssäkring men dels också som ett bollplank"*. Johan menar att det bästa är om klienten har ett förtroende för revisorn, att de kan ringa om de undrar någonting så det blir rätt ifrån början. Revisorn får enligt honom inte det förtroendet om de inte har någon slags relation sinsemellan. Att alltid behålla en yrkesmässig relation är för honom självklart och han skulle aldrig göra avkall på sina revisionsögon. Att ha rotation på revisorer menar Johan kan vara både bra och dåligt. Det är lätt att bli hemmablind och revisorn är inte lika mycket på hugget när han går igenom samma saker hela tiden. Han menar samtidigt att relationen som revisorn byggt upp till sin klient förstörs vid rotation. Rotation inom revisionsbyrån, alltså byte emellan varandra ser Johan ingen som helst anledning till. Han förklarar det som: *"många kör ju och bara vänder på det och så kör polaren Conny och sedan nästa gång Jonny och*

sedan Conny igen". Johan menar dock att rotation kan vara effektiv mot de mindre företagen där han menar att relationen kan bli farlig.

Johan har aldrig upplevt några hot eller påtryckningar från en klient. Vid fysiska hot tror han att han hade blivit riktigt nervös och rädd. Han menar vidare att han vid en sådan situation troligtvis hade tagit kontakt med sin chef och diskuterat situationen. Hade det istället varit frågan om andra hot exempelvis att klienten avsäger sig uppdraget om han inte går med på att skriva under någonting, hade Johan aldrig gett vika. Han uttrycker det: *"då är den kunden redan borta för mig, vi hade avslutat vårt förhållande efter det."* Även om Johan själv inte varit med om några hot eller hört talas om det från sina kollegor tror han tveklöst att det finns revisorer som blir hotade och därmed i större utsträckning går med på att lämna ifrån sig en felaktigt ren berättelse. Konkurrensen på marknaden tror inte Johan påverkar revisorns oberoende. Han menar att KPMG är väldigt måna om sina klientrelationer, revisionsbyrån vill alltid att klienten ska vara nöjd med byråns arbetsinsats. Dock förtydligar Johan att han som revisor aldrig är så rädd om en klientrelation, eller rädd att förlora en klient så att det påverkar honom att skriva en ren kontra oren revisionsberättelse.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

KPMG har en risk manager avdelning som handskas med tveksamma situationer. Medarbetarna på avdelningen är utbildade jurister och ger revisorerna utlåtanden om hur situationen ska hanteras. Avdelningen ska minska riskerna och *"de skiter fullständigt i kunden X i Halmstad, utan de vill ju, KPMGs anseende de är ute efter"*. Eftersom hoten hanteras av risk manager avdelningen har Johan inte så stor kunskap om hur motåtgärder genomförs. Vid ett uppdrags början klassificeras det enligt Johan på en skala ett-fyra och om inget hot identifierats får den risknivå ett. Så fort det är någonting som identifierats blir det risknivå två eller högre, då går den automatiskt vidare till risk management avdelningen. Johan nämner även förhandsbesked till RN som ett alternativt hjälpmedel, dock har han inte utnyttjat möjligheten själv.

Johan menar att KPMG lägger stor vikt vid utbildning av personal när det kommer till oberoendefrågor. Genom utbildningarna prövas olika situationer och revisorn får dra slutsatser om hur de hade agerat. När revisorn tagit ställning till situationen fås konstruktiv kritik angående vad han borde tänkt på i den givna situationen. KPMG tar inte hjälp och rådfrågar andra revisionsbyråer men Johan anser att det skulle vara ett bra arbetssätt. Han väljer snarare att se det som att revisorerna skulle motarbeta varandra än samarbeta, då han granskar en revisor på en annan revisionsbyrå. Han anser att det skulle vara ett bra förslag för att minska oberoendet men att det skulle bli väldigt kostsamt. I dagens läge sköts rådfrågningen endast inom revisionsbyrån.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

Johan menar att alla analysmodeller som genomförs på KPMG sparas elektroniskt. *"Om du vill kan du gå in och kolla på min kund 175 och hur min analysmodell såg ut för 2008"*. Analysmodellen genomförs i början av varje uppdrag och görs sedan varje år för klienter som revisionsbyrån bistår under längre tid. Johan menar att analysmodellen även testas i slutet av varje uppdrag, men då genomförs det manuellt genom att revisorn dokumenterar och sätter in i akten.

5.2 PRESENTATION AV MIKAEL HANSSON

Mikael Hansson är utbildad civilekonom vid Högskolan i Halmstad och Lunds Universitet och har varit verksam revisor sedan år 1986. Han startade sin karriär på en mindre revisionsbyrå, fortsatte sedan vid Ernst & Young och arbetar nu vid PwC sedan 11 år tillbaka. Mikael's klientkrets består främst av små familjeföretag.

PWC – ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPER

Revisionsbyrån bildades år 1999 genom en fusion mellan Öhrlings Coopers & Lybrand samt Price Waterhouse. PwC är nu en av de fyra största revisionsbyråerna i världen och ingår i de så kallade "Big Four". Revisionsbyrån är verksam i 158 länder och består av cirka 169 000 medarbetare. I Sverige har PwC 130 kontor med sammanlagt 3800 medarbetare landet över (PwC, 2012).

5.2.1 REVISORNS OBEROENDE

Mikael definierar oberoende som: *"Det är ju att man kan fatta beslut utan att påverkas av påtryckning från andra eller ha några andra band"*. Han tror dock inte att det finns möjlighet att vara helt oberoende av sin klient. Han menar att han ju trots allt är beroende av sin klient både intäktsmässigt men även ibland relationsmässigt. *"Har man haft en kund i jättemånga år så är det inte helt enkelt att vara oberoende utan man blir påverkad av det"*. Han menar att det ofta förekommer situationer då oberoendet kan vara hotat. Mikael menar att det ibland kan vara svårt att bibehålla oberoendet gentemot klienten men då får revisorn istället avsäga sig uppdraget. Att hans omgivning uppfattar honom som oberoende har Mikael inga tvivel kring.

5.2.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Mikael har tidigare arbetat och drivit en mindre revisionsbyrå och tror det kan finnas skillnader i hur en stor respektive liten byrå ser på och arbetar med oberoendefrågan. Han menar att en liten revisionsbyrå som ofta har ett mindre antal klienter borde ha svårare att hålla fast vid sitt oberoende. *"Omsätter du inte särskilt mycket så kan du ju vara beroende av varenda kund"*. När det gäller närheten till klienten tror inte Mikael att det i huvudsak är revisionsbyråns storlek som spelar in utan storleken på klienten. Han arbetar själv på en stor byrå men har mycket små företag som klienter precis som en liten revisionsbyrå. Troligtvis får Mikael därför ungefär samma relation till sina klienter som om han arbetat på en mindre revisionsbyrå.

5.2.3 ANALYSMODELLEN

Analysmodellen är enligt Mikael ett hjälpmedel som är utformad på ett bra sätt. Den ska inför varje uppdrag analyseras men det är oftast assistenterna på revisionsbyrån som sköter det och sedan kollar Mikael igenom allt och ser så det stämmer. PwC har ett eget utformat program som används där riskerna går igenom. Alla hoten i analysmodellen tas här upp och den uppdateras minst en gång om året. Att det kan uppkomma förändringar under året är inte helt ovanligt. Analysmodellen utgår ifrån att revisorn bedömer sig själv så här säger Mikael om det: *"Nej det är ju alltid svårt att bedöma sig själv. Men mycket av det här handlar ju mycket om omdöme och har man jobbat ett antal år så får man ju hoppas att man skaffat sig ett"*.

IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Arvodena som revisorn får från klienten tror Mikael skulle kunna påverka oberoendet gentemot dem. Han menar att PwC har många klienter och är inte beroende av någon, därför har de lättare att avböja ett uppdrag än en liten revisionsbyrå med få klienter.

”Det är inte lika lätt att tacka nej om man har för liten omsättning”. I frågan om en tredje part som ska anlita respektive avskeda revisorn anser Mikael att det inte ska ställas samma krav på fåmansbolagen som på de publika bolagen. Kombiuppdrag är något som Mikael är van att arbeta med och det görs i stor omfattning på PwC. *”Men det viktigaste är ju att det är avgränsade personer så de som jobbar med det löpande får inte jobba med revisionen”.* Mikael menar att fördelen med kombiuppdrag är att han litar på sina kollegors kompetens och de kan diskutera problemområdena i företaget. Han uttrycker även att en fördel är att revisionsbyrån lär känna företaget bättre, eftersom det tar tid att sätta sig in i klientens verksamhet.

Mikael påpekar att han inte får ha någon inblandning i klienternas processer. På PwC finns det egna skattejurister som hjälper klienter i de här frågorna så att Mikael som sköter revisionen inte behöver blanda sig i. *”För det första så har ju inte vi lika stor kompetens som ska jobba med så många olika saker då är det bättre med en skattejurist som är helt specialiserad på det”.* Mikael förklarar en bra relation till klienten som att våga ta och säga obekväma saker. Det får inte bli för nära band med klienten. Han menar att det är bra att träffa klienten i alla fall en gång om året. *”Det är några enstaka som jag har en del kontakt med privat”.* De här klienterna har Mikael dock valt att inte göra revisionen för. Att det skulle finnas någon bestämd tid som revisorn får revidera ett företag tycker inte Mikael skulle vara någon bra idé i de små företagen. *”Det finns ju både för och nackdelar. Fördelen är ju att du lär dig mycket om klienten. Men nackdelen kan ju vara också att ibland så bli man blind på vissa saker och att det kan vara bra om några andra ögon tittar på det”.*

Mikael påpekar att det inte hör till vanligheterna att han som revisor utsätts för hot eller påtryckningar från sin klient. I de fall det händer handlar det mestadels om olika gängverksamheter. Han nämner en tvist som han var inblandad i, ett klientföretag där en tidigare delägare löstes ut och sedan blev hotfull gentemot honom i telefon. I ett senare skede försökte personen även få honom att ställa upp och vittna till hans fördel med hjälp av mutor. Även om hot och påtryckningar endast inträffar i undantagsfall tror Mikael att revisorer som är utsatta generellt sätt oftare lämnar ifrån sig en ren revisionsberättelse beroende på hur situationen ser ut. När det gäller konkurrensen på marknaden tror inte Mikael att den har någon påverkan på revisorns oberoende.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Då PwC anlitas av en ny klient används en checklista i de interna datasystemen där revisorn får gå igenom alla hoten i analysmodellen och beskriva situationen. När det uppstår tveksamheter kring ett uppdrag menar Mikael att det är vanligt att byta erfarenheter med varandra på kontoret och inom kedjan. Företaget har även speciella avdelningar som är verksamma med just oberoendefrågor. Mikael nämner även att förhandsbeskedet hos RN är ett bra tillvägagångssätt för att få råd i en specifik situation. Mikael har dock själv inte använt sig av det förfarandet. För att personalstyrkan på revisionsbyrån ska vara insatta i oberoendefrågan utförs varje år internutbildningar som består av gruppövningar och föreläsningar.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

Innan PwC kan påbörja ett uppdrag måste en oberoendeanalys genomföras. Förutom att den genomförs för varje ny klient måste den även uppdateras varje år. All sådan dokumentation sparas elektroniskt under lång tid. Det gör det möjligt att längre fram gå in i systemet och göra en kontroll i de fall det uppstår en konflikt. Mikael menar

dock att det ibland kan upplevas att dokumentationen är allt för viktigt. *”Ett generellt problem är att det känns ju som att dokumentationen är viktigare än slutsatserna. Bara du har dokumenterat så kan du ju i stort sett dra fel slutsatser”*. Mikael nämner även att kravet på all dokumentation kan bli mödosam för de mindre företagen eftersom kraven ser likadana ut för alla företag.

5.3 PRESENTATION AV PÄR SPOLÉN

Pär Spolén är auktoriserad revisor på Ernst & Young i Halmstad. Han genomförde sin civilekonomutbildning på Umeå universitet och var år 1985 färdig revisor. Pär har idag varit verksam inom byrån i 23 år och hans klienter är både stora och små företag.

ERNST & YOUNG

Revisionsbyrån bildades år 1989 efter att Alwin Ernsts och Arthur Youngs företag slogs samman. Ernst & Young är även de en av de fyra största revisionsbyråerna i världen och ingår i de så kallade ”Big Four”. Revisionsbyrån är verksam i 140 länder och består av cirka 152 000 medarbetare världen över. I Sverige har Ernst & Young drygt 60 kontor med cirka 1900 heltidsanställda (Ernst & Young, 2012).

5.3.1 REVISORNS OBEROENDE

Pär väljer att definiera oberoende som följande: *”När man inte har några som helst egna intressen i företaget, det spelar inte mig någon roll om företaget går med vinst eller förlust. Jag har inget personligt intresse i det utan jag ska kunna komma utifrån och bara kallt kunna kolla på det”*. Pär är väldigt tydlig angående att han inte har några svårigheter med att hålla sig objektiv samt självständig i sitt arbete. Även utåt sett tror han att omgivningen uppfattar honom som oberoende. När det ämnar omständigheten att vara helt oberoende gentemot sin klient, menar Pär att det dock alltid finns en sorts relation mellan revisorn och klienten.

5.3.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Pär tror att revisorer på stora och små revisionsbyråer är lika seriösa med oberoendet, ingen revisionsbyrå skulle bistå klienter som de har en beroendeställning till. Han tror dock att bokföringsjävet kan skilja sig. En liten revisionsbyrå med få anställda erhåller inte samma möjligheter till olika avdelningar som sköter respektive område. När det gäller arvodet kan en liten revisionsbyrå med ett fåtal stora klienter vara mer utsatt och ha lättare att hamna i ett beroendeförhållande. Då de inte vågar riskera att tappa de viktiga klienterna. Pär har även en känsla av att de små revisionsbyråerna kan komma sin klient närmare. Det kan finnas risk för att *”man på mindre byråer träffas lite mer över en lunch och unnar sig att sitta ett par timmar extra och tjabba lite”*. Dock är han noga med att förtydliga att han inte vet hur situationen ser ut, utan att det kan vara så. Pär menar att stora revisionsbyråer oftare har mer internutbildningar inom oberoendefrågan och lägger mer energi på det.

5.3.3 ANALYSMODELLEN

Analysmodellen är enligt Pär ett bra hjälpmedel för att revisorn själv ska kunna visa att han tänkt till innan uppdraget påbörjats. Han anser att det inte finns några problem med att modellen utgår ifrån att revisorn ska granska sig själv. *”Det ställningstagandet kan ju bara jag själv ta”*. Modellen ger egentligen inte den enskilda revisorn så mycket utan är mer till användning för de utomstående. Han menar att RN och andra här ska kunna se att revisorn övervägt situationen.

IDENTIFIERING, FÖTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Pär lägger betydande vikt vid att det är helt oacceptabelt att erhålla ett eget intresse i företaget som revideras. Arvodena tror han i somliga fall kan ha inverkan på oberoendet. Då en revisionsbyrå har ett antal stora klienter kan det bli problem eftersom det finns risk att förlora ett välavlönat och stort uppdrag. Han menar dock att en stor revisionsbyrå som Ernst & Young inte är beroende av en enskild klient. En tredje part som hanterar anlitaandet respektive avskedandet av revisorer tror Pär överhuvudtaget inte på. Ägaren av ett företag ska alltid ha rätt att utse sina egna revisorer. På Ernst & Young finns tydliga linjer över vem som gör vad. En avdelning handskas med årsbokslut och de är sedan aldrig involverade i revideringen av klienten. Pär anser dock att bokföringsjävet det vill säga att en revisionsbyrå sköter både upprättande av årsbokslut och sedan granskar företaget har gått lite till överdrift. Han menar att revisionsbyrån bara genomför ett arbete och inte har någon vinning i att redovisa på ett speciellt sätt. Pär anser att risken med att en kollega har upprättat bokslut och årsredovisning skulle kunna vara att han gör mindre än han borde göra. Beaktande tas till att en kompetent kollega har upprättat informationen vilket gör att *”det kanske finns risk för att man litar lite för mycket på sina kollegor”*.

Pär menar att Ernst & Young aldrig skulle kunna företräda en klient i en process, dock är det inga problem att hjälpa klienten på vägen. Det förekommer att de bistår med exempelvis faktainsamling och att formulera brev i ärenden. *”En bra relation är när man respekterar varandra, ömsesidig respekt egentligen. De respekterar vår yrkesroll och vårt kunnande och vi respekterar företaget”*. Pär åker ofta ut och träffar sina klienter personligen och gör revisionen på företaget. Det är viktigt att vara mycket ute hos klienten och att synas på plats. Det är betydande att ha en öppen dialog till sin klient och att det finns en tillförlitlighet. Dock är det viktigt att inte komma klienten för nära, då anser Pär att revisorn mister sin professionalism. Pär menar att en revisor som bistår en klient under exempelvis tjugo år kan få en relation som är för nära. Dock är han tydlig med att det finns nackdelar med att rotera allt för ofta, då det tar tid att lära känna en klient och dess verksamhet. Rotation vart tionde år skulle enligt Pär vara en idé. Han uttrycker det som: *”det kan nog finnas någon slags puckel där man efter ett tag går slentrian i saker och ting. Då kan det behövas nya ögon”*. Pär är emellertid tydlig med att han inte har några svårigheter att se skillnad mellan en yrkesmässig relation och en vänskapsrelation. Han menar att om relationen blir för nära så avsäger han sig hellre uppdraget.

Pär menar att kan finnas klienter som har olika uppfattningar om saker och ting, exempelvis att det dyker upp arvodesdiskussioner. Klienten kan då uttrycka att de byter revisionsbyrå om arvodena inte sänks. Situationen synas då såklart, men går det inte att göra samma arbete billigare så menar Pär att det är fritt fram för klienten att byta revisionsbyrå. Pär har dock aldrig fått hot riktade mot sig personligen. Om situationen förekom skulle han omedelbart avsäga sig uppdraget. Enligt Pär fick inte revisionsbranschen förr göra reklam, men idag är det som vilken bransch som helst vilket gör att arvodesdiskussionerna är tämligen förekommande. Dock är Pär tydlig med att konkurrensen på marknaden inte har någon inverkan på oberoendet.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

För att säkra oberoendet använder sig Ernst & Young av ett internt system där alla hoten i analysmodellen utvärderas. Pär menar att det är väldigt vanligt att revisorerna byter erfarenheter och tar hjälp av varandra inom revisionsbyrån. Först och främst är

det inom kontoret som rådfrågning äger rum. Ernst & Young har även en speciell avdelning med personer som arbetar med just oberoendefrågor. En revisor som har tveksamheter gällande ett uppdrag kan alltid kontakta dem och få en rekommendation kring hur situationen ska hanteras. Om ingen vettig utväg finns menar Pär att han helt enkelt får avsäga sig uppdraget. Utbildningar inom oberoendet är väl förekommande inom Ernst & Young. De genomförs hela vägen från grundutbildningen när revisionsbyrån anställer nya studenter. Varje år får Pär även gå igenom sin klientstock och fråga sig om han kan fortsätta bistå sina klienter.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

Dokumentation av analysmodellen görs för varje ny klient och även varje år. Det kan alltid dyka upp någonting exempelvis att det tillkommer ny personal. Pär anser att det är extremt mycket dokumentation och att det ibland kan finnas risk att energi läggs ner på sådant som inte är väsentligt. All dokumentation sparas, vilket gör det möjligt att alltid kontrollera vad revisorn gjort för bedömning i ett ärende.

5.4 PRESENTATION AV MATS JOHANSSON

Mats Johansson är godkänd revisor på MiJ Revision i Halmstad som består av tre stycken anställda där Mats är ensam revisor. Han har varit verksam revisor i 20 år. Utbildningen fick Mats på Högskolan i Halmstad då han även under tiden arbetade på en revisionsbyrå. Idag arbetar Mats med små och medelstora mest lokala företag.

MIJ REVISION AB

Revisionsbyrån startade sin verksamhet år 2006 men de har erfarenhet av branschen från mitten av 1980-talet. De riktar sig i första hand till små och medelstora företag i Halmstad. Revisionsbyrån har tre medarbetare varav en är utbildad godkänd revisor samt två redovisningskonsulter (MiJ Revision AB, 2012).

5.4.1 REVISORNS OBEROENDE

Mats definition av oberoende lyder: *”Det är att det inte får finnas någon omständighet som gör att jag skriver en snällare revisionsberättelse än vad jag skulle gjort annars”*. Han ser inga som helst svårigheter med att hålla sig oberoende gentemot sina klienter. Dock menar han att det kan vara svårt att vara helt oberoende då klienten faktiskt betalar hans intäkter som gör att revisionsbyrån går runt. Mats tror att omgivningen uppfattar honom som oberoende och ser inga som helst problem med att upprätthålla det. Lagarna som finns kring revisorns oberoende anser Mats är bra. *”Ska det vara en oberoende revision så måste det finnas regler kring oberoendet”*.

5.4.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Mats tror inte att det finns några större skillnader mellan stora och små revisionsbyråer när det gäller oberoendefrågan. Han tror dock att det kan vara lite svårare för de minsta revisionsbyråerna att hålla sig oberoende. *”Det finns nog större risk i en liten revisionsbyrå där det bara är en revisor som inte har någon som kontrollerar honom. Större risk att han glider över gränsen”*. Han tror att de större revisionsbyråerna har fler och bättre interna kontroller än vad de små revisionsbyråerna har. När det gäller närheten till klienten menar Mats att den inte borde vara annorlunda för en liten alternativt en stor revisionsbyrå. Han tror snarare att det handlar om vilken storlek det är på företaget som ska revideras som avgör.

5.4.3 ANALYSMODELLEN

Mats menar att analysmodellen är bra utformad och fångar upp de situationer som påverkar oberoendet. Att revisorn granskar sig själv ser inte Mats som något problem. Tanken gällande att en tredje part skulle granska revisorn kommenterar han som följande: *"Tanken kan vara god att någon annan ska bedöma men samtidigt är det bara jag som vet mitt eget förhållande"*. Skulle revisorn vara vän med någon klient eller bli hotad av ett MC gäng så skulle han ändå inte berätta det för den tredje parten och då faller hela idén. Det kan enligt Mats finnas gränsfall, exempelvis kan revisorn revidera åt grannen? Dock menar Mats att håller han på sin yrkesroll och sin professionalitet så är oberoendet oftast inget problem.

IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

"Om en kund står för 50 procent av intäkterna är man absolut inne på ett beroende". MiJ Revision löser arvodesproblemet genom att ha många små klienter varav den största klienten står för under tio procent av intäkterna. Intäkterna är alltid viktiga men Mats avsäger sig hellre ett uppdrag än att riskera att hamna i en beroendeställning. Ur en oberoendesynpunkt tror Mats att en tredje part som anlitar respektive avskedar revisorn är en bra idé men han menar att det finns andra aspekter. *"Hur ställer sig kunden till det? Då blir man en motpart, men revisorn är även ett bollplank och en rådgivare"*. Revisionsbyrån har i stort sett bara kombiuppdrag där bokslutet först görs utav en av Mats kollegor, som han sedan granskar. Då hans kollegor gjort bokslutet så granskar han det inte lika noga då han litar på deras kompetens och vet vilka kontroller som utförts. *"Ur effektivitetssynpunkt är det bättre med kombiuppdrag"*. Dock menar han att ur oberoendesynpunkt så kan det vara tveksamt. Att kombiuppdragen skulle förbjudas ser han inte som något alternativ då småföretagen behöver båda. Mats menar att det är upp till revisorns seriösa och professionella inställning och att lagstiftningen är bra som den är idag.

"Vi får inte biträda kunden i rättsliga ärenden". Dock menar Mats att de kan hjälpa klienten med råd och vägledning. De skriver exempelvis ett förslag på en lösning och så får klienten bestämma hur de vill gå tillväga. Mats menar att det viktigaste är att klienten är öppen och lämnar ifrån sig all information. Han träffar sina klienter minst en gång om året och hans kollegor träffar dem oftare vid hjälp med exempelvis bokslut. Det har hänt att Mats träffat sina klienter privat. *"Man kan ha gemensamma vänner och så träffas man"*. Då gäller det bara enligt Mats att hålla sig professionell så är det inget som påverkar oberoendet. Mats tror att det kan finnas risker med att ha ett för långt förhållande till sin klient. Exempelvis om revisor och klient träffas ofta och äter lunch tillsammans kan förhållandet bli för vänskapligt. Dock tror han inte det ska sättas någon speciell tidsgräns utan att det kan variera från fall till fall. Fördelen med att ha ett långt förhållande anser Mats är effektiviteten. *"Första året är det lite grann att lära känna företaget och rutinerna. Efter ett par år är man inne i företaget. Då blir det bortslösad tid om man byter efter till exempel två år."*

Mats har aldrig känt sig hotad av en klient men har funderat på det ibland. *"Det beror på hur hårt hotet är. Är det ett fysiskt hot så vet jag inte om man bara hade vikit sig eller gått till polisen"*. Vid hot från klienten gällande att lämna revisionsbyrån om de inte sänker arvoden ser Mats inga som helst problem. Då hade han utan tvekan lämnat uppdraget och bett dem byta revisor. Han har aldrig hört talas om att hot mot revisorer förekommer och om det gör det så tror han inte att det är så vanligt. Att konkurrensen skulle ha en inverkan på oberoendet tror inte Mats. Dock menar han att

det skulle kunna hända. *”Det skulle ju kunna inträffa men jag tror att de flesta revisorerna i vårt område inte har svårt att fylla sin tid”*.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

”Det finns ju olika sätt att motverka det och om man ser på lagstiftningen så kan man sätta in en motåtgärd till exempel en annan revisor som tittar på det”. Mats har dock aldrig rådfrågat någon i ett specifikt uppdrag då har han i de fallen hellre av sagt sig uppdraget. Han tar inte hjälp av sina kollegor i revisionsfrågor eftersom han är den enda som är utbildad revisor på revisionsbyrån. Dock har han möjlighet att rådfråga andra revisorer utanför revisionsbyrån om behov skulle uppstå. Sådan rådfrågning har han dock aldrig använt för att motverka ett hot som uppkommit. Att revisorn kan söka om förhandsbesked från RN menar Mats kan vara en bra möjlighet men han har aldrig gjort det själv. För att hålla sig uppdaterad går Mats på utbildningar som främst hålls utav FAR akademi. Utbildningarna består av både föreläsningar och gruppövningar.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

All dokumentation sker i byråns revisionsprogram Nordstedts. Här sker dokumentation i början av uppdraget men även under uppdragets gång och den kontrolleras minst en gång per år. *”Dokumentationen sparas så länge som den ska sparas i 10 år”*. I programmet ingår dokumentation av analysmodellens tre steg.

5.5 PRESENTATION AV JAN-OVE BENGTSSON

Jan-Ove Bengtsson är 47 år gammal och auktoriserad revisor på LR Revision Falkenberg. Han har studerat ekonomi i Halmstad och Göteborg och började arbeta med revision i början av 1990-talet. Jan-Oves klientkrets består av ägarledda företag, allt från små till lite större. Förutom arbetet på LR revision är han även aktiv inom FAR, där han ett antal år suttit med i revisionskommittén.

LR REVISION FALKENBERG AB

Revisionsbyrån bildades i sin nuvarande form år 1998. Byrån ingår i nätverket LR Revision och Redovisning som består av över 50 stycken lokalt ägda revisionsbyråer. LR Revision Falkenberg AB består av åtta stycken medarbetare varav en är auktoriserad revisor och en godkänd revisor (LR Revision Falkenberg AB, 2012).

5.5.1 REVISORNS OBEROENDE

Jan-Ove definierar oberoende som: *”det är att man är självständig på något sätt, att du helt enkelt inte står i beroende till någon”*. Han menar på att oberoende, objektivitet och jäv är grundstenar i yrket. Det finns enligt Jan-Ove förutsättningar för att vara helt oberoende mot sin klient. Dock inflikar han att det alltid kommer att finnas en viss relation för att arbetet ska fungera. *”Så per definition så har man ju någon form av relation men den är ju oberoende”*. Han tycker inte det finns några svårigheter med att hålla sig oberoende i sitt arbete. Enligt Jan-Ove betonas det så starkt under utbildningarna att han har med sig det på ett naturligt sätt i arbetet. Han är även tydlig med att det inte bara är så att han ska vara oberoende utan att det även är viktigt att han uppfattas som det av sin omgivning. Att vara och uppfattas som professionell är väldigt viktigt för att skapa ett förtroende. Jan-Ove tycker att lagarna som reglerar oberoendet är bra. Det är hårda krav men det anser han också är ett sätt att höja statusen på revisorsyrket. Han menar dock att det är viktigt att alla följer lagarna, så att det sker en konkurrens mellan revisorerna på lika villkor.

5.5.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Jan-Ove tror inte det finns några skillnader mellan hur små och stora revisionsbyråer ser på oberoendet. Han uttrycker dock att en stor revisionsbyrå borde ha större förutsättningar att hantera frågorna. Är det en enmansbyrå blir kanske frågorna som svårast eftersom revisorn då inte har möjlighet att göra bokslut, utan enbart får hålla sig till revidering av sin klient. När det gäller närheten till klienten tror Jan-Ove att små revisionsbyråer och stora revisionsbyråer har i princip samma kontakt. Han menar istället att det är revisorns *"personliga egenskaperna som avgör vilken kontakt man har. Bara man håller sig professionell, borde det inte spela någon roll"*. Jan-Ove tror inte heller att graden av beroende till arvodena skiljer sig. När det gäller Halland så har nog även de stora byråerna mycket ägarledda företag av varierande storlek. I storstäder kan det nog vara större problem när det gäller arvodena menar Jan-Ove.

5.5.3 ANALYSMODELLEN

Analysmodellen är enligt Jan-Ove bra utformad och en naturlig del i arbetet som revisor. Företaget inleder varje nytt uppdrag med modellen och studerar om det finns några hot mot oberoendet. En granskning genomförs sedan för pågående uppdrag en gång om året. Han har inga tveksamheter kring att analysmodellen utgår ifrån att revisorn bedömer sig själv, utan han tycker det är en normal del av processen att göra en egen bedömning. Dock uttrycker han att det ibland kan finnas svårigheter att veta var gränsen går för vilka uppdrag han som revisor ska acceptera.

IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Jan-Ove tror att arvodet kan leda till att en revisionsbyrå hamnar i en beroendeställning gentemot sin klient. LR revision har en utspridd klientstock och de flesta klienterna står aldrig för över fem procent av omsättningen. En tredje part som anlitar respektive avskedar revisorer istället för företaget skulle enligt Jan-Ove inte vara positivt för branschen. *"Vi brukar ibland skämta om det, det är ju egentligen ändå sättet att verkligen vara oberoende fullt ut, att staten utser revisorer"*. Han tillägger dock att han inte tror det är tillämpligt i dagens samhälle eftersom revisorn hjälper företaget med så mycket annat än just revideringen. Jan-Ove tycker det är viktigt att revisorn är aktiv och hjälper klienten, men det är även av yttersta vikt att hålla sig till den revisionsnära verksamheten. Att passera den gränsen och hjälpa klienten med annan rådgivning får inte göras av den påskrivande revisorn. Han menar att revisorn inte kan ge sig in i affärshändelser men att det är ansenligt att fungera som ett bollplank gentemot klienten. Fördelen med att revisionsbyrån biträder en klient med både redovisning och revision är enligt Jan-Ove att byrån har större möjlighet att få en insikt i verksamheten. I de fall det är en kollega till Jan-Ove som upprättat årsbokslut gör det att han som revisor granskar mindre. Kontrollrisken i bokslutsprocessen är de fallen mindre, vilket gör att revisionen kan begränsas. Att som klient använda samma revisionsbyrå för både redovisning och revision menar han även är en kostnadsfråga för de mindre företagen som väljer att ha kvar revisorn. Det blir billigare att få hjälp med båda tjänsterna från samma revisionsbyrå.

Enligt Jan-Ove förekommer det aldrig att LR revision företräder en klient vid en process. Det förekommer dock att revisionsbyrån ger råd, men ofta finns inte den rätta kompetensen gällande ärendena inom byrån. Jan-Ove menar att han är vän med i stort sätt alla han arbetar med, men att det aldrig skulle leda till att han medvetet lämnar en felaktig revisionsberättelse. Jan-Ove tycker inte det är svårt att skilja på en vänskapsrelation och en yrkesrelation. Han uttrycker att det inte hade fungerat att både

vara revisor och bästa vän med klienten. Dock kan han ibland träffa sina klienter privat. Han ser inga problem i att *"gå ut och ta en lunch mellan varven eller runda av en arbetsvecka med en öl"*. För att ändå hålla sig oberoende uttrycker han att det är av yttersta vikt att hålla sig professionell i sin yrkesroll. Jan-Ove tror inte det finns någon gräns för hur länge han kan bistå en och samma klient. Han nämner att en klar fördel med ett långvarigt förhållande är att han lär känna företaget och dess verksamhet och därmed blir det lättare att göra ett bra arbete. Risken finns dock att revisorn blir mindre vaksam efter en lång tidsperiod, vilket gör att det kan vara bra att låta nya ögon granska företaget. Om det skulle införas rotation när det gäller små företag kan han tänka sig att det varit rimligt att byta revisor efter sju till tio år.

När det gäller hot och påtryckningar från klienter nämner Jan-Ove att han för något år sen var utsatt för en person som uttalade förtäckta hot. *"Det var på den nivån att jag skulle sitta still i båten annars skulle någonting hända mig"*. Han tror att revisorer som är utsatta för hot i allmänhet i större utsträckning kan lämna ifrån sig en ren revisionsberättelse även om det inte är något han själv upplevt. Personer som är på fel sida av lagen kan pressa revisorer. Dock tycker han sig ha relativt bra kunskap om företagen och vad de går för, eftersom han är verksam på en liten ort. Han menar att det kan vara mer hotsituationer i större orter där det är mer anonymt. Jan-Ove uttrycker att det är pressat på marknaden nu till följd av avskaffandet av revisionsplikten. Revisorerna är nog enligt honom oroliga för att klienterna blir färre. Trots att det är konkurrens på marknaden tror Jan-Ove inte att det skulle leda till att någon revisor tummar på oberoendet och avger en felaktig revisionsberättelse.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

För att granska om oberoendet kan vara hotat, använder LR revision elektroniska checklistor i sitt revisionsprogram. Här får revisorn fylla i och förklara hur han ställer sig till de olika omständigheterna som kan ha en inverkan. Vid situationer där Jan-Ove har svårt att avgöra om han ska acceptera eller avböja ett uppdrag är det vanligt att han rådfrågar sin kollega på revisionsbyrån. Eftersom LR Revision ingår i en kedja har han även möjlighet att få hjälp från andra kollegor inom kedjan. Han nämner även att det händer att han rådfrågar andra revisorer, från olika nätverk som han har. I de fall Jan-Ove själv inte kan ta sig an ett uppdrag, väljs ofta hans kollega på revisionsbyrån istället in som revisor i företaget. Han menar att de flesta problem kan lösas genom att se över organisationen på det här sättet. Jan-Ove har aldrig använt sig av förhandsbeskedet hos RN men tycker att det kan vara en bra lösning om det är en väldigt speciell situation som revisorn vill ha svart på vitt. Inom LR revision är utbildningar gällande oberoende väl förekommande och någonting som kedjan lägger ner mycket tid och pengar på. Ofta genomförs utbildningarna genom att revisorerna sitter och diskuterar olika situationer eller mer teoretiskt studerar lagtext. Det genomförs både internt inom kedjan och genom FAR akademi.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

LR Revision arbetar med Nordstedt programvara, där revisorn kan utvärdera hoten mot oberoendet. Kontrollen görs även vid varje års slut för att se om det finns förutsättningar att behålla klienten. Dokumentationen sparas alltid under en längre period och kvalitetskontroller genomförs. Jan-Ove uttrycker dock att det kan bli lite mycket dokumentation för de små företagen. *"Det är ju lite olyckligt att det är samma regelverk för frisören där nere som det är på Volvo"*. Enklare regler för de små företagen borde införts tidigare, innan avskaffandet av revisionsplikten.

5.6 PRESENTATION AV ANDERS NILSSON

Anders Nilsson som egentligen heter något annat har en civilekonomexamen från Lunds Universitet. Han är godkänd revisor sedan minst 10 år tillbaka och har även jobbat som konsult. En mindre revisionsbyrå med fem anställda i Hallands län är nu hans arbetsplats. Revisionsbyrån ingår i en kedja som finns över hela Sverige. Klientkretsen består av små företag som främst är verksamma lokalt.

5.6.1 REVISORNS OBEROENDE

"Att man kan säga vad som helst till kunden och avsäga sig uppdraget när som helst utan att det berör mig ett dugg". Sådär definierar Anders revisorns oberoende som enligt honom är en viktig del i revisionen. Han menar att det på en mindre ort är helt omöjligt att inte träffa sina klienter utanför arbetet. Därför finns det enligt Anders en viss typ av personliga relationer som gör att han inte kan säga att han är helt oberoende gentemot sin klient. Dock menar Anders att det handlar om att ha en integritet, vilket gör att det inte blir några problem med oberoendet. Att det handlar mycket om hur revisorn är som person, har integritet och är trygg i sin roll är något Anders lägger vikt vid. På frågan om det skulle behövas mer lagar kring oberoendet svarar Anders: *"Går det att trycka in mer lagar i lagboken? är inte den ganska full?"*.

5.6.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Anders tror att det kan finnas skillnader mellan små och stora revisionsbyråer men att det nog är väldigt varierande. På de stora revisionsbyråerna som har mindre lokala kontor tror han inte det skiljer sig från de små byråerna. *"Möjligtvis att de har mer interna möjligheter och kontroller på de större byråerna. Där kan det skilja mycket tror jag"*. Han menar också att de mindre revisionsbyråerna får en närmare relation med sina klienter till skillnad från de stora. Den närmare relationen tror Anders grundar sig i att det finns fler kombiuppdrag på en mindre revisionsbyrå. De stora revisionsbyråerna bygger inte upp en relation på samma sätt. En revisionsbyrå med ett fåtal stora klienter borde enligt Anders löpa större risk att mista sitt oberoende. Dock påpekar han att revisionsbyrån han arbetar på har en stor klientkrets vilket gör att de inte behöver känna sig beroende av en specifik klient.

5.6.3 ANALYSMODELLEN

Anders menar att analysmodellen är ett bra hjälpmedel i hans arbete och han anpassar sig alltid efter den då han påbörjar ett uppdrag. De använder på revisionsbyrån ett IT-system där de inför varje år kontrollerar de olika hoten i analysmodellen och de följs sedan upp varje år. Analysmodellen tar enligt Anders upp de viktigaste delarna av revisorns oberoende som han menar är det ekonomiska och relationen till klienten. Att analysmodellen utgår från att revisorn bedömer sig själv är enligt Anders positivt, *"man måste bedöma sig själv"*. Kedjan som revisionsbyrån ingår i har dock ett internt kontrollsystem som innebär att de granskas minst vart tredje år av en utomstående part. Anders menar att det är ett bra sätt att arbeta på om det är någon med gott omdöme som utför granskningen av revisorerna.

IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Att arvoden från klienten skulle kunna påverka oberoendet tror Anders är korrekt. Revisionsbyrån han arbetar på har dock satt en gräns på att en klients arvoden inte får utgöra mer än fem procent av omsättningen. Genom att ha en gräns tror Anders att risken med arvoden kan motverkas. *"Annars måste jag fundera och motivera mer varför jag ska ta uppdraget"*. Om det bara tillfälligt stiger över fem procent med

exempelvis konsultintäkter så ser han inte det här som ett problem. Att en tredje part skulle anlita respektive avskeda revisorn för att minska hotet kan enligt Anders vara bra i de större företagen men inte i de små. *"De är större och det finns större ekonomiska och allmänna intressen i de här företagen, där hade det nog inte varit fel"*. Anders menar att i de mindre företagen så skulle det bli alldeles för dyrt. Största delen av revisionsbyråns uppdrag är så kallade kombiuppdrag. I kombiuppdrag påpekar Anders att självgranskningshotet förekommer. Här ser revisionsbyrån över vem som genomför vad och att FARs etikregler följs, för att kunna acceptera uppdraget. Anders menar att om revisionsbyrån inte fick bistå med både redovisning och revision skulle det bli dyrt och svårt för de mindre företagen. Fördelarna med kombiuppdrag menar Anders är att effektiviteten ökar och kvalitén bli bättre då de bistår med båda. *"Det blir bättre och billigare för kunden om vi kunde köra alla uppdrag som kombinerade"*. Att släppa på byråjävet och lägga över ansvaret på revisionsbyråerna istället är något som Anders tycker skulle vara en god idé.

"I rättsliga processer får man inte bidra". Då en klient behöver hjälp i exempelvis en skatteprocess menar Anders att han ska överväga att avsäga sig det uppdraget. Revisionsbyrån kan bistå med råd men inte mer än så. De hjälper då istället klienterna att kontakta skatteexperter som kan vägleda klienten på ett bättre sätt. Anders träffar inte sina klienter mer än nödvändigt. De flesta klienterna lämnar materialet på hans kontor där också revisionen utförs. *"Jag vill aldrig träffa någon mer än nödvändigt i jobbet utan det måste finnas ett behov på något sätt. Jag gör aldrig saker för sakens skull"*. Han menar att hålls relationen på en professionell nivå så har tiden revisorn bistår en klient ingen betydelse för oberoendet. För de mindre företagen menar Anders att det handlar om nytta och kostnad för klienten. *"Man kan inte byta revisor varje år"*. Anders själv har aldrig blivit hotad eller känt påtryckningar från en klient. *"Men jag menar om någon kommer in och sätter en pistol mot huvudet på mig och säger skriv under här då lär jag ju göra det"*. Han tror dock att skrämshot skulle kunna förekomma i revisionsbranschen. När det gäller konkurrensen på marknaden tror inte Anders att den har någon påverkan på revisorns oberoende.

ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

"I alla kombiuppdrag vi har så är där ett hot det kan vi konstatera direkt, då är frågan kan man göra något åt det? Ja då följer man FARs förutsättningar och det är två olika personer som gör det och det kan då motverkas". Skulle det finnas tveksamheter så menar Anders att han kan ta kontakt med någon annan revisor inom kedjan han arbetar för. På kontoret är han ensam utbildad revisor och har därför ingen att bolla idéer med. Några vidareutbildningar inom oberoendefrågan har de inte utan han har med sig det han lärde sig på sin utbildning. Dock menar han att oberoendet inte är en komplex fråga. Antingen är revisorn oberoende eller inte.

ANALYSEN DOKUMENTERAS

Revisionsbyrån använder sig av revisionsprogrammet Nordstedts som Anders anser fungera väldigt bra. *"Nordstedts är revisionsprogrammets Rolls Royce"*. I systemet dokumenteras allt Anders gör inför varje uppdrag och även en gång om året kontrollerar han allt är rätt. Skulle det inträffa någonting under uppdragets gång så menar Anders att det är lätt att gå in i systemen och ändra förutsättningarna för uppdraget. I dokumentationen så tas analysmodellens alla steg upp. Dock menar han att det är lite väl mycket dokumentation för de små företagen men det måste göras ändå. *"Att alltid tänka igenom oberoendeanalysen är bra för affärsrelationen"*.

5.7 SAMMANFATTNING ÖVER EMPIRI

Avslutningsvis ges en sammanfattning (se tabell 2 & 3) över delarna som behandlats i empirin. Tabellerna visar respondenternas åsikter på stora respektive små byråer:

	JOHAN LILJENCRANZ	MIKEAL HANSSON	PÄR SPOLÉN
REVISORNS OBEROENDE	utomstående parts syn	ej påverkas av andra	ej eget intresse
ANALYSMODELLEN	bara generalklausulen	bra hjälpmedel	bra hjälpmedel
EGENINTRESSE	arvodesproblem	arvodesproblem	oacceptabelt, arvodesproblem
SJÄLVGRANSKNING	uppdelning	uppdelning	uppdelning
PARTSTÄLLNING	konsulterar	konsulterar	konsulterar
VÄNSKAP	förtroende, för rotation	ej för nära emot rotation	ömsesidig respekt, för rotation
SKRÄMSEL	ej upplevt	upplevt	ej upplevt
GENERALKLAUSUL	konkurrens ej påverkan	konkurrens ej påverkan	konkurrens ej påverkan
ELIMINERING	checklista, riskavdelning, utbildning, rådfrågning	checklista, riskavdelning, utbildning, rådfrågning	checklista, riskavdelning, utbildning, rådfrågning
DOKUMENTATION	varje uppdrag fortlöpande	varje uppdrag fortlöpande, för mycket	varje uppdrag fortlöpande, för mycket
REVISIONSBYRÅNS STORLEK	påverkan	påverkan	påverkan

Tabell 2. Tabellen sammanfattar empiri från stora revisionsbyråer.

	MATS JOHANSSON	JAN-OVE BENGTTSSON	ANDERS NILSSON
REVISORNS OBEROENDE	ej ändra revisionsberättelse	självständig	självständig
ANALYSMODELLEN	bra hjälpmedel	bra hjälpmedel	bra hjälpmedel
EGENINTRESSE	arvodesproblem	arvodesproblem	arvodesproblem
SJÄLVGRANSKNING	uppdelning	uppdelning	uppdelning
PARTSTÄLLNING	konsulterar	konsulterar	konsulterar
VÄNSKAP	öppen relation, emot rotation	professionell, för rotation	professionell, emot rotation
SKRÄMSEL	ej upplevt	upplevt	ej upplevt
GENERALKLAUSUL	konkurrens ej påverkan	konkurrens ej påverkan	konkurrens ej påverkan
ELIMINERING	checklista, utbildning, rådfrågning	checklista, utbildning, rådfrågning	checklista, Rådfrågning
DOKUMENTATION	varje uppdrag fortlöpande,	varje uppdrag fortlöpande, för mycket	varje uppdrag fortlöpande
REVISIONSBYRÅNS STORLEK	liten påverkan	ingen påverkan	påverkan

Tabell 3. Tabellen sammanfattar empiri från små revisionsbyråer.

6. ANALYS

I det här kapitlet presenteras en sammankoppling av den teoretiska referensramen samt respondenternas åsikter kring ämnesområdet.

6.1 REVISORNS OBEROENDE

Den enda relationen som ska finnas mellan revisorn och klienten är enligt Romero (2010) den rent yrkesmässiga för att säkra oberoendet. Pär, Mats och Jan-Ove ser inga som helst problem beträffande att upprätta oberoendet gentemot sina klienter medan Anders, Mikael och Johan menar att det kan förekomma svårigheter. Både Anders och Mikael nämner de personliga relationer som kan uppkomma till en klient som ett problem gentemot upprätthållandet av oberoendet. Johan menar att det blir en konstig situation då revisorn ska revidera sin klient och att det då kan uppkomma svårigheter. Alla respondenterna är dock överens om att det är en viktig del i deras yrkesroll att hålla sig oberoende gentemot klienten. Hemraj (2002) påpekar att oberoendet är en av hörnstenarna i yrket och revisorns mest dyrbara tillgång. Även Jan-Ove påpekar att objektiviteten och oberoendet är en av grundstenarna i hans yrkesroll som revisor. Att revisionsberättelsen påverkas av oberoendet lyfter Bakar et al. (2005) fram och menar att revisionsberättelsen inte är användbar då revisorn inte är objektiv och besitter integritet i sina ställningstaganden. Det finns alltså enligt Bakar et al. (2005) ett samband mellan oberoendet och användbarheten av revisionsberättelsen. Samtliga respondenter samtycker till Bakars et al. (2005) påstående gällande revisionsberättelsens avsaknad av användbarhet vid beroendeställningar.

Johan, Mats, Jan-Ove och Anders menar att de lagar som finns är bra och att det inte behövs några nya lagar. Anders uttrycker det som följande: *"Går det att trycka in mer lagar i lagboken? är inte den ganska full?"*. För att revisorns oberoende ska säkras finns det enligt Moberg (2003) olika lagar som reglerar oberoendet. I ABL återfinns jävsreglerna och i RevL finns analysmodellen. Mats och Johan menar att om revisionen ska vara oberoende måste det finnas lagar som reglerar den. Jan-Ove uttrycker att de hårda kraven som finns också kan höja statusen på revisionsyrket om alla följer dem. Fearnley et al. (2005) menar dock att hur bra lagarna än är så kommer det alltid kunna uppstå fel i enskilda situationer. Det är omöjligt att täcka in alla situationer som hotar oberoendet. Dock menar samtliga respondenter att analysmodellen är bra utformad och fångar upp de situationer som kan uppkomma och hota deras oberoende gentemot klienten.

Dyxhoorn och Sinning (1981) lägger vikt vid att det faktiska oberoendet har sin grund i revisorns sinnestillstånd och hans möjlighet att bibehålla sin opartiskhet och objektivitet vid sina revisionsbeslut. Samtliga respondenter anser det viktigt att kunna hålla sig oberoende gentemot sina klienter för att upprätthålla ett förtroende. Johan menar att det nog inte är någon revisor som vågar ta genvägar eller vara lättsam i sina ställningstaganden. Accepterar revisorn något som inte är okej så kommer han enligt Johan inte undan med det. Enligt Mikael så kan det vara svårt att behålla objektiviteten men då ska revisorn istället avsäga sig uppdraget. Anders menar att har revisorn en integritet och är trygg i sin roll så blir det inga problem med oberoendet. Att behålla objektiviteten är absolut inga problem enligt Pär. De här åsikterna som respondenterna uttrycker kan kopplas till Diamant (2004) som lägger vikt vid hur revisorn själv tolkar möjligheten att hålla sig oberoende gentemot klienten.

Jan-Ove och Johan anser det viktigt att inte bara vara oberoende utan att även uppfattas som oberoende av omgivningen och därmed skapa ett förtroende. Hur revisorn uppfattas kallas enligt Diamant (2004) att vara synligt oberoende. Det synliga oberoendet visar allmänhetens syn på oberoendet och måste finnas för att allmänheten ska ha förtroende för informationen (Dykxhoorn & Sinning, 1981; Firth, 1980). Samtliga respondenterna tror att deras klienter och omgivning uppfattar dem som oberoende i alla sina ställningstaganden. Pany och Reckers (1988) menar att det synliga och faktiska oberoendet har en stor inverkan på revisionsyrket då det gäller att behålla allmänhetens förtroende. Samtliga respondenter är eniga om att en kombination av det synliga och faktiska oberoendet är det optimala.

6.2 REVISIONSBYRÅNS STORLEK

Storleken på revisionsbyrån har enligt flera studier en påverkan på revisorns oberoende (Bakar et al., 2005; Shockley, 1981; Nasser et al., 2006). Respondenterna har skilda åsikter gällande revisionsbyråns storleks inverkan på oberoendet. Johan, Mikael och Anders uttrycker att storleken har inverkan. Pär och Mats anser att den kan ha liten inverkan, medan Jan-Ove är tveksam om storleken har någon inverkan.

Reynold och Francis (2000) menar att en större revisionsbyrå med fler klienter inte påverkas lika mycket som en liten byrå av en specifik klients arvoden. Stora revisionsbyråer behöver därmed inte känna sig lika beroende av en enskild klient som de små revisionsbyråerna. Johan, Mikael och Pär som arbetar på stora revisionsbyråer tror samtliga att små revisionsbyråer har ett fåtal klienter som därmed blir stora och viktiga klienter för byrån. De är överens om att revisionsbyrån i en sådan situation är väldigt utsatt och därför lättare kan hamna i en beroendeställning. Jan-Ove är av annan åsikt och tror inte att arvodet är något som har påverkan när det gäller storleken på revisionsbyrån. Han uttrycker att de flesta revisionsbyråerna i Halmstad med omnejd arbetar med liknande företag. I storstäder är det nog enligt honom mer problem gällande arvodena. Mats och Anders som arbetar på små revisionsbyråer har liknande tankar som Johan och tror att storleken på arvodena skulle kunna spela in. Dock påpekar samtliga respondenter vid de små revisionsbyråerna att deras klientkrets består av många små klienter och ett beroendeförhållande till en viss klient infinner sig alltså inte. Anders och Jan-Ove uttrycker att de brukar räkna med att en enskild klient inte får stå för mer än fem procent av den totala omsättningen, Mats lägger sig dock lite högre och nämner tio procent som gräns.

Johan uttrycker att de stora revisionsbyråerna troligtvis har en närmare relation till sin klient. De flesta små revisionsbyråerna får enligt honom in materialet till byrån och genomför revideringen där. De stora revisionsbyråerna är mer ute hos klienterna och skapar en relation som är starkare gentemot klienten. Anders och Pär har dock en känsla av att situationen är den omvända, att de små revisionsbyråerna har en närmare relation till klienten. Anders menar att hans tankar grundas i att det finns mer kombiuppdrag på de små revisionsbyråerna och att de därigenom får en annan relation än de stora byråerna. Pär uttrycker att det kan vara så att de små revisionsbyråerna oftare går ut och tar en lunch med sina klienter och unnar sig att sitta kvar ett par timmar extra. Shockley (1981) stödjer resonemanget och menar att de små revisionsbyråerna har högre risk att mista sitt oberoende, eftersom de tenderar att ha ett närmare och personligare förhållningssätt gentemot sin klient. Mats och Mikael är inte av samma åsikt som Shockley (1981) utan menar att det istället är storleken på klienten som avgör hur nära förhållandet blir. Trots att Mikael arbetar på

en stor revisionsbyrå men i liten stad som Halmstad har han en klientkrets med många små företag precis som en liten byrå. Han uttrycker att han troligen får samma relation till sina klienter som om han arbetat på en mindre revisionsbyrå. Jan-Ove tror att små respektive stora revisionsbyråer har i princip samma kontakt. Han menar istället att det är revisorns *"personliga egenskaperna som avgör vilken kontakt man har. Bara man håller sig professionell, borde det inte spela någon roll"*.

De större revisionsbyråerna tenderar enligt Teoh och Wong (1993) att erbjuda sina klienter en högre kvalitet på revisionen. Större firmor kan spendera mer pengar på utbildningar. Johan och Pär som arbetar på stora revisionsbyråer uttrycker även de att det utbildningsmässigt kan skilja sig om revisorn arbetar på en stor eller liten revisionsbyrå. Pär menar att de stora revisionsbyråerna har interna utbildningar som måste genomföras och de lägger mycket energi på oberoendefrågan. Johan menar att om revisorer inte deltar i utbildningar och uppdaterar sig, blir det omöjligt att hänga med i branschförändringar. Jan-Ove och Mats som arbetar på små byråer påpekar att de engagerar sig i FAR Akademis utbildningar och liknande för att hålla sig uppdaterade. Dock menar Anders att han har med sig lärdomar från grundutbildningen, några fortsatta utbildningar beträffande oberoendet genomför han inte. Teoh & Wong (1993) menar att omfattningen av utbildning hos de stora byråerna gör att de får en fördel både ur en kompetenssynvinkel och i hur oberoende revisorerna uppfattas av sina klienter (Teoh & Wong, 1993).

6.3 ANALYSMODELLEN

Analysmodellen är en del av RevL och är framtagen för att revisorer ska kunna pröva sitt oberoende (Carrington, 2010). Samtliga respondenterna använder sig av modellen vid varje nytt uppdrag och även löpande under uppdragets gång. Johan, Pär och Mikael använder sig på de stora revisionsbyråerna av interna system för att pröva modellen. Jan-Ove, Mats och Anders använder sig istället av Nordstedts revisionsprogram på de mindre revisionsbyråerna. Analysmodellen innefattar enligt FAR (2006) tre steg vilka är identifiering, eliminering och dokumentation, prövningen ska ske för varje nytt uppdrag. Samtliga respondenter går igenom stegen vid varje enskilt uppdrag och även löpande under uppdragets gång samt vid uppdragets slut. Enligt Moberg (2003) så kan det även uppkomma förändringar under uppdragets gång som påverkar revisorns oberoende. Att det uppkommer förändringar kring uppdraget under året är enligt Mikael inte helt ovanligt.

Samtliga respondenterna ser analysmodellen som ett bra hjälpmedel i deras arbete som revisorer. De anser att modellen är bra utformad samt fångar upp de situationer då hot mot oberoendet kan förekomma. Dock menar Johan att generalklausulen skulle kunna innefatta allting och att de andra hoten är onödiga. Analysmodellen är enligt Jan-Ove en naturlig del i arbetet som revisor. Med analysmodellen som grund ska revisorn enligt Carrington (2010) själv göra en bedömning av sitt oberoende. Johnstone et al. (2001) menar att revisorn här kan hamna i en gråzon och det kan vara svårt att bedöma vad som är rätt och fel. Samtliga respondenter är dock ense om att revisorn måste bedöma sig själv då det bara är han själv som vet hur förhållandet till klienten ser ut. Mikael menar att det inte finns några som helst problem med att granska sig själv bara revisorn har ett gott och professionellt omdöme.

6.3.1 IDENTIFIERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

EGENINTRESSEHOT

Då revisorn har ett direkt eller indirekt intresse i en klient eller rädsla att mista klienten uppkommer egenintressehotet (Fearnley et al., 2005). Samtliga respondenter är eniga om att det är totalt oacceptabelt att ha ett eget intresse i företaget som ska revideras eller affärsmässiga relationer utöver revisionsuppdraget. I hotet innefattas även enligt FAR (2006) om revisionsbyrån är ekonomiskt beroende av sin klient. Samtliga respondenter tror att arvodet som revisorerna får ifrån sina klienter kan påverka oberoendet gentemot dem. Johan, Pär och Mikael som arbetar på de större revisionsbyråerna tror inte det är något problem för dem då de har väldigt bred klientkrets och inte är beroende av någon specifik klient. De tror dock att på de mindre revisionsbyråerna med ett fåtal stora klienter kan det bli ett problem då de blir beroende av specifika klienter. Enligt FAR (2006) kan intäkterna vara stora då revisionsbyrån sköter både redovisning och revision vilket kan påverka oberoendet. Mats, Jan-Ove och Anders som arbetar på mindre revisionsbyråer som sköter både redovisning och revision menar att de löser det genom att ha många små klienter. Enligt Anders och Jan-Ove får en klient inte stå för mer än fem procent av omsättningen medan Mats har sin gräns på tio procent. Samtidigt menar Mats att han hellre avsägar sig uppdraget än att riskera att hamna i en beroendeställning.

Romero (2010) menar att ytterligare problem kring oberoendet kan vara att klienten anlitar, avskedar samt betalar revisorn. Klienten kan då anlita den revisorn som ger det bästa utlåntagandet av företaget. Förslaget är att en tredje part skulle anlita och avskeda revisorn (Romero, 2010). Samtliga respondenter är eniga om att en tredje part inte skulle vara en bra idé för revisorerna i de små företagen. Däremot tror Johan, Mats och Jan-Ove att ur en oberoendesynpunkt skulle det kunna vara en bra idé. Jan-Ove menar att: *"det är ju egentligen ändå sättet att verkligen vara oberoende fullt ut, att staten utser revisorer"*. Anders och Mikael menar att förslaget beträffande en tredje part skulle vara bra i de större företagen som det finns mer allmänt ekonomiska intressen i än i de små företagen. Pär tror dock inte att en tredje part är bra på något vis och menar att ägaren till företaget måste ha rätt att välja revisor själv.

SJÄLVGRANSKNINGSHOT

Samtliga respondenter är noggranna med att poängtera att i de situationer då revisionsbyrån sköter både upprättande av årsbokslut och revidering är det strikt vem på byrån som gör vad. Enligt FAR (2005) är det av yttersta vikt att revisorn inte ska ge råd som inte tillhör revisionsuppdraget eftersom det leder till att revisorn granskar sådan information som han själv hjälpt till att skapa. Revisionsbyråerna som respondenterna arbetar på undviker alltså självgranskningshotet genom att strikt organisera arbetet. Pär, Mikael, Mats, Jan-Ove och Anders lägger vikt vid att kombiuppdrag är väl förekommande inom byrån. Då klienten köper både redovisning och revision från samma revisionsbyrå är möjligheten enligt Ye et al. (2011) för en ren revisionsberättelse större. Hos respondenterna finns skilda åsikter gällande vilka konsekvenserna blir vid kombiuppdrag. Pär, Mats och Jan-Ove påpekar att de gör en lättare granskning när det är en kollega på revisionsbyrån som upprättat årsbokslutet. Pär uttrycker det som: *"det kanske finns risk för att man litar lite för mycket på sina kollegor"*. Jan-Ove lägger vikt vid att kontrollrisken vid bokslutsprocessen blir mindre och därför kan granskningen begränsas. Johan är dock av en annan åsikt och menar att han istället granskar extra noga när en kollega genomfört arbetet. Han

uttrycker att han blir mer uppmärksam eftersom det är av yttersta vikt att KPMG inte lämnar ifrån sig några felaktigheter i sitt arbete.

Då revisionsbyrån bistår klienten med både redovisning och revision menar Ye et al. (2011) att effektiviteten ökar. Det tar tid att sätta sig in i en verksamhet och därför kan mycket tid sparas om revisionsbyrån sköter båda delarna. Mikael, Mats, Anders och Jan-Ove menar att ur just effektivitetssynpunkt är kombiuppdrag fördelaktigt. Revisionsbyrån har större insikt i verksamheten vilket gör att det enligt Jan-Ove och Anders också blir en kostnadsfråga för de små företagen. Precis som Ye et al. (2011) lägger flera av respondenterna vikt vid att klienten sparar på att anlita en part för båda tjänsterna. Många företag är enligt FAR (2005) i behov av hjälp med olika ekonomiska frågor och revisorn kan då få rollen som ett bollplank. Just att revisorn ska kunna ses som ett bollplank för klienten lägger både Johan och Jan-Ove stor vikt vid. De tycker det är viktigt att klienten ska känna att de kan få hjälp från revisionsbyrån med sådant de själva inte kan åstadkomma. Moberg (2003) menar att oberoendet kan påverkas av den här sortens rådgivning, dels för att de bidrar till höga intäkter för revisionsbyrån. Dock uttrycker Pär att han tycker att bokföringsjävet har gått lite till överdrift. Han menar att revisionsbyrån bara genomför ett arbete och inte har någon vinning i att redovisa på ett speciellt sätt. Därmed anser han inte att det har någon inverkan på oberoendet gentemot klienten. Även Anders menar att det vore en god tanke att släppa lite på byråjävet och lägga över ansvaret på revisionsbyråerna.

PARTSTÄLLNINGSHOT

Revisorn kan enligt Moberg (2003) hamna i partställning när han ger stöd och för en klients talan i en process. Enligt samtliga respondenter är det helt oacceptabelt för revisorn att föra klientens talan. Det kan dock hända att revisionsbyråerna konsulterar klienten och ger råd i ett ärende. Exempelvis menar Pär att det kan handla om faktainsamling och att formulera brev. Enligt Moberg (2003) utgör det inget hot att förmedla vidare information, helt enkelt att hjälpa klienten på vägen. Det är först när revisorn tar på sig att föra klientens talan som oberoendet påverkas. Johan och Mikael menar att egna skattejurister finns inom revisionsbyrån som kan hjälpa klienterna i annat fall. Att undvika att hamna i partställning är relativt enkelt enligt Mikael och Jan-Ove, eftersom de själva i många ärenden inte har den kompetens som behövs.

VÄNSKAPSHOT

Nära relation till sin klient utgör enligt FAR (2006) ett hot mot oberoendet då revisorn blir för vänligt inställd till sin klient. Fearnley et al. (2005) menar att revisorn får sympati och blir påverkad av sina personliga relationer. Samtliga respondenter är överens om att det krävs någon slags relation till klienten för att de ska kunna utföra sitt arbete. Alla är dock överens om att relationen måste hållas på en yrkesmässig nivå. Johan menar att revisorn också ska ses som ett bollplank vilket gör att klienten måste ha förtroende för sin revisor. Även Pär anser det viktigt med förtroendet men ser också ömsesidig respekt som något viktigt i relationen till klienterna. Både för Jan-Ove och Mats som arbetar på små revisionsbyråer har det hänt att de träffat sina klienter privat. De menar att det inte finns några problem så länge de håller på sin professionalism. Dock menar Anders att det är viktigt för honom att inte träffa sina klienter för ofta han menar att: *"jag vill aldrig träffa någon mer än nödvändigt i jobbet utan det måste finnas ett behov på något sätt. Jag gör aldrig saker för sakens skull"*. FAR (2006) menar att en återupprepad social kontakt mellan revisor och klient

kan påverka revisorns oberoende. Även Gulati (1995) påstår att det kan uppkomma en vänskap och familjekänsla om parterna träffas vid upprepade tillfällen.

FAR (2006) och Bamber och Iyer (2007) menar att ett långvarigt förhållande mellan revisor och klient kan påverka objektiviteten och leda till att vänskapshotet uppkommer. Johan, Mikael, Pär, Jan-Ove och Mats menar att det finns både för och nackdelar med ett långvarigt förhållande till sina klienter. De menar att fördelen är att revisorn lär känna klienten och dess verksamhet vilket gör arbetet mer effektivt. Dock anser de att en nackdel kan vara att revisorn blir för hemmablind och gör arbetet slentrianmässigt och är helt enkelt inte lika vaksam som i början av ett uppdrag. Shockley (1981) och Moore et al. (2006) menar att revisorn borde biträda ett företag i fem år för att sedan bytas ut och på så sätt inte komma för nära sin klient. Johan, Pär och Jan-Ove tror att rotation i små företag hade varit en bra idé. Johan menar att det är i de små företagen som relationen mellan revisor och klient kan ha en påverkan på oberoendet och därför borde det finnas en tidsgräns. Pär anser att en period på tio år kan vara lagom att vara revisor i ett och samma företag medan Jan-Ove tror på en rotation efter sju-tio år. Dock menar Pär att det finns nackdelar med rotation för ofta eftersom det tar tid att lära känna nya klienter. I den svenska lagstiftningen finns dock ingen gräns för hur länge revision får bistå de små företagen (FAR, 2011b). Varken Mikael, Mats eller Anders tror att rotation i de små företagen behövs. De menar att det finns fler fördelar med ett långvarigt förhållande än nackdelar. Dock tror Mats att det kan finnas nackdelar med att ha ett långt förhållande om det blir för vänskapligt, men någon tidsgräns ska inte införas då det kan se olika ut från fall till fall. Anders menar att det i de små företagen handlar om nytta och kostnad för klienten. *”Man kan inte byta revisor varje år”*. En studie gjord av Shockley (1981) visar på att ett långvarigt förhållande mellan revisor och klient inte har påverkan på oberoendet.

SKRÄMSELHOT

Moberg (2003) menar att om revisorn utsätts för hot eller påtryckningar från sin klient som väcker obehag kan det påverka förtroendet. Varken Johan, Pär, Mats eller Anders har någonsin upplevt hot från sina klienter. Mats och Anders menar att vid allvarliga hot skulle de nog gett vika. Vid mindre allvarliga hot hade både Johan och Pär valt att avsäga sig uppdraget. Fearnley et al. (2005) kommer i sin studie fram till att skrämselfhotet är det hot i analysmodellen som är vanligast förekommande. Både Mikael och Jan-Ove har varit med om hot från klienter. Mikael har upplevt både telefonhot och mutor, dock menar han att det inte hör till vanligheterna. Jan-Ove har en gång råkat ut för hot från en klient. *”Det var på den nivån att jag skulle sitta still i båten annars skulle någonting hända mig”*. Jan-Ove menar precis som Mikael att hot inte är vanligt förekommande i branschen. Dock tror han att hot kan vara mer vanligt förekommande i de större städerna där möjligheten till anonymitet är större. Både Johan, Mikael och Jan-Ove tror att revisorer som blir utsatta för hot i större utsträckning lämnar ifrån sig en ren revisionsberättelse. Enligt Carrington (2010) så drar sig en revisor för att lämna en oren revisionsberättelse om han blir utsatt för hot eller påtryckningar. Även Blay (2005) menar att revisorn vid hot och rädsla samlar in information som är till klientens fördel, beslutsprocessen blir partisk.

GENERALKLAUSUL

De fem hoten som innefattas i analysmodellen täcker enligt Moberg (2003) och FAR (2011) inte in alla situationer där förtroendet kan påverkas negativt. Därför har en generalklausul innefattats för att fånga upp alla tänkbara hot. Ingen av respondenterna

kan dock namnge någon ytterligare situation där oberoendet hotas, som inte innefattas i de nämnda hoten. Shockley (1981) har i sin studie påvisat att konkurrensen på marknaden är det största hotet mot oberoendet, dock behandlas den inte i de fem hoten. Respondenterna har olika åsikter gällande vilken konkurrens som förekommer på revisionsmarknaden. Mats menar att revisionsbyråerna i regionen inte borde ha svårt att fylla sin tid utan att det finns mycket uppdrag att ta sig an. Jan-Ove uttrycker däremot att det är ganska så pressat på marknaden nu till följd av avskaffandet av revisionsplikten. Många revisorer är nog enligt honom oroliga för att revisionsklienterna blir färre. Även om det råder delade meningar beträffande hur konkurrensen ser ut är samtliga respondenter överens om att det inte borde finnas ett samband mellan oberoendet och konkurrensen på marknaden. Mats uttrycker dock vissa tveksamheter och menar att det kan finnas situationer då konkurrensen kan ha en inverkan, även om han inte har erfarenhet av det. Jan-Ove uttrycker att även om konkurrensen är hård tror han inte det skulle leda till att någon revisor tummar på oberoendet och avger en felaktig revisionsberättelse. Respondenterna håller alltså inte med Shockley (1981) som uttrycker att en revisionsbyrå som utsätts för hård konkurrens har svårare att hålla fast vid objektiviteten.

6.3.2 ELIMINERING, FÖRTROENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Enligt Moberg (2003) klassas utbildning av personalen som en generell åtgärd. Sådana utbildningar är väl förekommande enligt de flesta av respondenterna. Johan, Mikael och Pär som arbetar på stora revisionsbyråer menar att det är mycket interna utbildningar som måste genomföras varje år. Johan förklarar att det handlar om att revisorn prövas i olika situationer och får dra slutsatser kring hur han hade agerat. När revisorn tagit ställning till situationen fås konstruktiv kritik angående vad han borde ha tänkt på i den givna situationen. Även Mikael ger förslag på gruppövningar och föreläsningar som genomförs inom PwC. Att träna revisorer i oberoendefrågor är enligt Umar och Anandarajan (2004) och Johnstone et al. (2001) en effektiv metod. Träningen ska enligt Umar och Anandarajan (2004) resultera i att revisorn kan identifiera omständigheter som påverkar och även förbättra revisorernas omdöme när det gäller oberoendet. Enligt Johnstone et al. (2001) är träning av revisorerna värdefull men inte tillräcklig, revisorerna behöver mer träning. När det kommer till de små revisionsbyråerna är utbudet av utbildning varierande. Jan-Ove menar att kedjan han arbetar på lägger ner mycket pengar på utbildning. Ofta genomförs de genom att revisorerna sitter och diskuterar olika situationer eller mer teoretiskt studerar lagtext. Han menar att utbildningen både genomförs internt inom kedjan men även genom FAR akademi. Även Mats använder sig mycket av FAR akademi medan Anders uttrycker att det inte förekommer några vidareutbildningar inom oberoendefrågan. Han menar att han har med sig det han lärde sig på grundutbildningen.

Generella motåtgärder är enligt Moberg (2003) även uppdelning gällande att redovisning och revisionsfrågor inte görs av samma personal. Samtliga respondenter är tydliga med att det finns strikta regler för vem som gör vad på revisionsbyråerna. En anställd som genomför årsbokslut åt en klient har inte någon insikt i revideringen. Samtliga respondenter utom Mats och Anders uttrycker det som vanligt förekommande att byta erfarenheter med sina kollegor på kontoret. Både Mats och Anders är ensamma revisorer på respektive kontor och har därför ingen tillgänglig revisor att rådfråga. Anders som tillhör en större kedja har dock möjligheter till rådfrågning genom andra kontor. Mats i sin tur menar att han har kontakter på andra revisionsbyråer om det skulle vara något ärende som behöver diskuteras. Moberg

(2003) menar att en generell åtgärd är att revisorerna inom revisionsbyrån rådfrågar varandra gällande tveksamma ärenden. Att byta erfarenheter inom revisionsbyrån i specifika fall kan även klassas som en individuell åtgärd, både intern och extern beroende på vem som rådfrågas. Sköts rådfrågningen inom revisionsbyrån är den intern och sköts den från annan byrå är den extern (Moberg, 2003).

Johan, Mikael och Pär som arbetar på stora revisionsbyråer har förutom rådfrågning på kontoret möjlighet till rådfrågning av andra inom företaget. De har även speciella avdelningar inom företaget som enbart handskas med oberoendefrågor. Johan som benämner avdelningen som risk management avdelningen menar att om han som revisor är tveksam i ett ärende är det bara att höra av sig dit och få ett utlåtande kring hur situationen ska hanteras. När det gäller de stora revisionsbyråerna är det ingen som rådfrågar revisorer vid andra byråer utan utbyte av erfarenheter sköts internt. Johan anser dock att det skulle kunna vara ett bra arbetssätt. Dock väljer han snarare att se det som att revisorerna skulle motarbeta varandra än samarbeta, då revisorn granskar en revisor på en annan byrå. Han anser att det skulle vara ett bra förslag för att minska oberoendet men att det skulle bli väldigt kostsamt. De små revisionsbyråerna är dock mer öppna till att ta hjälp av andra byråer. Både Jan-Ove och Mats menar att de har kontakter utanför revisionsbyrån som kan rådfrågas vid behov. Den här typen av individuell extern åtgärd är enligt Moberg (2003) vanligare på små revisionsbyråer. Stora revisionsbyråer har lättare att genomföra kvalitetssäkring på ett internt plan, små byråer samarbetar oftare med andra byråer.

Enligt Moberg (2003) finns även vägledning att få genom RNs förhandsbesked. Revisorn förklarar då situationen och får besked kring hur den ska hanteras. Samtliga respondenter menar att förhandsbeskedet kan vara ett bra tillvägagångssätt. Ingen av respondenterna har dock använt metoden och de tror inte att förhandsbeskedet är så väl förekommande inom revisionsbranschen. Användning av checklistor i arbetet med oberoendefrågor kan enligt Moberg (2003) klassas som en individuell intern åtgärd. Samtliga respondenter använder sig av analysmodellen när ett nytt uppdrag ska påbörjas. I datorsystemen som används på revisionsbyråerna finns en lista med samtliga hot som innefattas i analysmodellen, vilken kan liknas vid en checklista. Här får revisorn behandla hot för hot och teckna ner omständigheterna som föreligger kring hotet. Johan menar att analysmodellen efter färdigställande klassificeras på en skala ett-fyra och om inget hot identifierats får den risknivå ett. Så fort det är någonting som identifierats blir det risknivå två eller högre, då går den automatiskt vidare till risk management avdelningen för granskning.

6.3.3 ANALYSEN DOKUMENTERAS

Prövningen gällande analysmodellen dokumenteras enligt samtliga respondenter. De stora revisionsbyråerna har interna datasystem där analysmodellen prövas och sparas, medan de små revisionsbyråerna använder Nordstedts revisionsprogram. Även om systemen är olika så är de uppbyggda på liknande vis. Precis som FAR (2006) menar så används systemen enligt respondenterna till att kartlägga om det råder några hot mot oberoendet och om det genomförts några motåtgärder för att avlägsna hoten.

Enligt Carrington (2010) är det revisorns eget ansvar att prövningen är genomförd och det är även revisorns ansvar att bevisa att den är fullbordad. Mikael, Johan och Jan-Ove uttrycker att en klar fördel med kravet på dokumentation är att det gör det möjligt för en tredje person att längre fram gå in i systemet och göra en kontroll i de fall det

uppstår en konflikt eller oklarhet i ett ärende. När det gäller tidsperspektivet, alltså när dokumentationen upprättas är samtliga respondenter eniga. Varje nytt uppdrag inleds med att analysmodellen prövas och dokumenteras elektroniskt. En kontroll görs även vid utgången av varje år för att utvärdera förutsättningarna att behålla klienten. Enligt Carrington (2010) och FAR (2006) är rekommendationen att dokumentationen ska ske löpande under uppdraget, men kravet är att den ska vara iordningställd i samband med att revisionsberättelsen avlämnas. Dock ska den enligt Carrington (2010) alltid uppdateras fortlöpande om nya uppgifter framträder. Anders uttrycker att det är lätt att gå in i systemet och ändra förutsättningarna för uppdraget om det skulle hända något under uppdragets gång. Även de andra respondenterna påpekar att dokumentationen sker fortlöpande, då det inträffar nya förutsättningar görs en ändring.

Som Carrington (2010) uttrycker det ligger bevisbördan att en prövning är genomförd på revisorn. Pär och Mikael som arbetar på stora revisionsbyråer påpekar att det är extremt mycket dokumentation överlag både när det gäller oberoendefrågor och annat i yrket. Ibland kan det enligt Pär finnas viss risk att energi läggs ner på sådant som inte är så väsentligt. Ibland känns det enligt Mikael till och med som att dokumentationen är viktigare än slutsatserna. Mikael, Jan-Ove och Anders tar också upp omfattningen av dokumentation i förhållande till de små företag som de reviderar. Kravet på dokumentation ser enligt dem likadana ut oberoende på företaget storlek. Det resulterar i att omfattningen av dokumentation kan bli mödosam för de mindre företagen. Jan-Ove uttrycker: *"Det är ju lite olyckligt att det är samma regelverk för frisören där nere som det är på Volvo"*. Överlag menar både Mikael och Jan-Ove att det skulle vara positivt att genomföra förenklingar för de små företagen. Dock påpekar Jan-Ove att det troligtvis redan är för sent, sådana förenklingar skulle gjorts innan avskaffandet av revisionsplikten. Nu kommer det lösa sig genom att de små företagen som tycker revision är för dyrt väljer bort att få tjänsten utförd.

7. SLUTDISKUSSION

I det här kapitlet redogörs för de slutsatser vi kommit fram till och vår problemformulering besvaras. Avslutningsvis presenteras även förslag till fortsatt forskning som dykt upp i våra tankar under uppsatsprocessens gång.

7.1 DISKUSSION OCH SLUTSATS

Syftet med studien var att beskriva om det fanns skillnader mellan revisorer verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer gällande oberoendefrågan, utifrån analysmodellen. Genom att gå på djupet med enskilda individer ville vi få en förståelse över hur revisorer uppfattar oberoendet. Vi ville även bygga upp en förståelse för hur revisorerna hanterar beroendeställningar som kan uppkomma. För att uppnå syftet ställde vi inledningsvis problemformuleringen: *Hur uppfattar och hanterar revisorer vid små respektive stora revisionsbyråer, som reviderar små företag oberoendefrågan utifrån analysmodellen?*

Samtliga respondenter menar precis som Hemraj (2002) att revisorns oberoende är en viktig del i deras yrkesroll. Respondenterna definierar oberoendet på olika sätt, men centralt i samtliga fall är likväl att revisorn inte får ha eget intresse eller påverkas av andra i sitt besluttande. Vi kan inte utläsa några direkta skillnader i revisorernas definitioner av oberoendet om de är verksamma på en liten eller stor revisionsbyrå. Förutom att revisorn ska känna sig oberoende har vi upptäckt att respondenterna även lägger vikt vid hur omgivningen uppfattar dem. Precis som Dykxhoorn och Sinning (1981) och Firth (1980) menar två av respondenterna att det är viktigt hur revisorn uppfattas för att skapa ett förtroende hos allmänheten. Samtliga respondenter tror att deras omgivning uppfattar dem som oberoende och inte heller här kan några skillnader urskiljas mellan revisorerna på små respektive stora revisionsbyråer.

Analysmodellen beskrivs av samtliga respondenter som ett bra hjälpmedel. Jan-Ove uttrycker modellen som en naturlig del i arbetet som revisor. Vi kan konstatera att uppfattningarna kring analysmodellen inte skiljer sig åt mellan revisorerna som är verksamma på små respektive stora revisionsbyråer. Modellen är enligt respondenterna bra utformad och fångar upp de situationer som hotar revisorns oberoende. Dock menar Johan att analysmodellen endast skulle kunna innefattas av generalklausulen. Enligt Carrington (2010) ska revisorn själv göra en bedömning av sitt oberoende med hjälp av analysmodellen. Vi menar precis som samtliga respondenter att revisorn själv måste genomföra bedömningen, eftersom det endast är revisorn som vet hur förhållandet gentemot klienten ser ut.

Arvodet som revisorerna får från sina klienter tror samtliga respondenter precis som FAR (2006) påverkar oberoendet. De respondenter som arbetar på stora revisionsbyråer tror dock inte att det påverkar dem eftersom de har en stor klientkrets. Dock menar de att mindre revisionsbyråer som har ett fåtal klienter kan få problem med arvoden, då de blir beroende av en specifik klient. De respondenter som är verksamma vid små revisionsbyråer menar att de löser arvodesproblemet genom att fastställa gränser för hur många procent av omsättningen en klient får stå för. Vi kan här se att det finns skillnader i huruvida arvodet har en påverkan på oberoendet om revisorn arbetar på en liten respektive stor revisionsbyrå. De små revisionsbyråerna har valt att sätta gränser för att inte hamna i beroendeställning medan de stora revisionsbyråerna inte ser arvoden som ett problem. Att lagstadga gränser kring hur

stor del av omsättningen en specifik kund får stå för vore enligt oss ett bra tillvägagångssätt för att komma till rätta med arvodesproblemet. Problematiken skulle enligt Romero (2010) också kunna lösas genom att en tredje part anlitar respektive avskedar revisorn vilket tre av respondenterna anser vara bra ur ett oberoendeperspektiv. Det kan dock inte utläsas några skillnader mellan de som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer.

Shockley (1981) menar att små revisionsbyråer tenderar att ha ett närmare förhållningssätt gentemot sin klient. Anders som är verksam på en liten byrå och Pär som är verksam på en stor byrå stödjer Shockleys (1981) resonemang. Pär kan tänka sig att revisorerna på de små byråerna oftare går ut och äter en lunch med sin klient och unnar sig att sitta kvar ett par timmar extra. Två respondenter som är verksamma vid små byråer har träffat sina klienter privat. Dock lägger de vikt vid att det inte resulterar i att det tummar på sitt oberoende. Samtliga respondenter är överens beträffande att relationen måste hållas på en yrkesmässig nivå och att revisorn måste hålla sig professionell gentemot sin klient. Vi kan konstatera att de små byråerna i större utsträckning träffar sina klienter privat. Dock är vi eniga med Jan-Ove som uttrycker att den personliga kontakten inte behöver innebära problem, så länge revisorn håller på sin professionalism. Kontakten får dock inte bli för nära. I de fall revisorn kan skilja på sin yrkesmässiga och sin vänskapliga relation, vilket inte verkar vara något problem för respondenterna ser vi inget problem i att revisorn träffar sin klient privat vid enstaka tillfällen. I de resterande hoten i analysmodellen vilka är: självgranskning, partställning och skrämnel kan vi inte urskilja några skillnader mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora byråer. Vi kan konstatera att de uppfattar och hanterar de hoten på liknande vis.

Gällande motåtgärder kan vi se skillnader mellan de revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer. Samtliga respondenter från de stora byråerna har speciella riskavdelningar som hanterar oberoendefrågan, samt interna system och utbildningar. Även checklistor och rådfrågning inom revisionsbyrån är vanligt förekommande. Beträffande revisorerna på de små revisionsbyråerna har vi upptäckt att det inte finns tillgång till riskavdelningar samt interna system och utbildningar i samma omfattning. Externa utbildningar används av två respondenter på de små revisionsbyråerna, medan den tredje inte har tillgång till någon vidareutbildning. Även revisorerna på de små revisionsbyråerna använder sig av checklistor och rådfrågning. Både intern och extern rådfrågning är här förekommande. Precis som Moberg (2006) menar kan vi konstatera att det är vanligare att små revisionsbyråer tar hjälp utifrån med kvalitetssäkringsåtgärder. Till skillnad från de stora revisionsbyråerna som har större möjlighet att sköta åtgärderna internt.

Vi kan se skillnader gällande systemen där dokumentationen av analysmodellen genomförs i de små respektive stora revisionsbyråerna. Respondenterna på de stora revisionsbyråerna använder sig av internt utformade system medan respondenterna på de små revisionsbyråerna använder sig av inköpta färdiga system. Trots att respondenterna använder sig av dels interna dels externa system kan vi se likheter i dess utformning. Vi har märkt att ett flertal av respondenterna uttrycker dokumentationen som krävande. Respondenterna menar att dokumentationen för små företag är för omfattande och därför borde förenklingar införas för dem. Även vi har fått uppfattningen att dokumentationen av analysmodellen är väldigt omfattande och krävande. Vi har fått bilden att det finns hot i modellen som eventuellt inte är så

väsentliga. När vi kritiskt granskar analysmodellen och dess hot menar vi att partställningshotet eventuellt skulle kunna exkluderas och på så sätt lätta något på dokumentationen. Samtliga respondenter är eniga att det är helt oacceptabelt att företräda en klient i en process. Dock har synpunkten framkommit att revisorn i många fall inte har den rätta kompetensen att företräda en klient i exempelvis en skatteprocess, vilket gör att hotet i många fall inte har möjlighet att uppkomma.

Slutligen kan vi konstatera att uppfattningarna gällande revisorns oberoende och analysmodellens utformning inte skiljer sig nämnvärt åt mellan revisorer som är verksamma vid små respektive stora revisionsbyråer. Skillnader kan däremot urskiljas i hanteringen av beroendeställningar. Vi kan fastställa att egenintressehotet och vänskapshotet hanteras olika beroende på revisionsbyråns storlek. Även motåtgärderna och dokumentationen genomförs på olika vis till följd av att de små respektive stora revisionsbyråerna har olika resurser att tillgå.

7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING

Under studiens gång har ett flertal intressanta tankar dykt upp. Vi väljer här nedan att dela med oss av våra tankar och idéer som skulle kunna ligga till grund för en kommande studie.

- Vi hade gärna sett att vi hade haft både kvinnliga och manliga respondenter till vår studie. Dock har vi under studien gång blivit medvetna om att revisionsbranschen är en tämligen mansdominerad. Intresse har därför väckts gällande att studera yrket utifrån ett ledarskapsperspektiv. Varför finns det relativt sett så få kvinnor som är yrkesverksamma revisorer?
- Det skulle vara intressant att undersöka om det finns några skillnader mellan hur män och kvinnor uppfattar och hanterar oberoendefrågan. Finns det några skillnader eller uppfattar båda könen frågan på lika vis?
- Vi har i vår studie valt att intervjua både auktoriserade och godkända revisorer. Skulle slutsatserna se annorlunda ut om studien riktade in sig på bara godkända eller bara auktoriserade revisorer? Här skulle revisorernas erfarenhet/utbildning utgöra grunden för en studie gällande oberoendefrågan.
- Flera av respondenterna har uttryckt att oberoendet kan skilja sig mellan Hallands län och län där det finns fler storstäder. En respondent menade att det troligtvis finns större problem gällande arvoden i storstäderna eftersom det är där riktigt stora företag finns. Några andra respondenter har uttryckt att närheten till klienten är densamma för både små och stora revisionsbyråer i Halland eftersom de flesta arbetar med samma sorts klienter. Även här ansåg de att det troligtvis skulle skilja sig i en storstad. Därför ser vi det intressant att genomföra en liknande jämförelse men med utgångspunkt i en större stad.

8. REFERENSER

Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.

Andersson, P. (2005). Revision i små företag/debatt: Revisorerna tillför företagsekonomisk kompetens – Behåll revisionsplikten. *Balans*, 4.

Axenborg, I. (2005). Revision i små företag/debatt: Rör inte revisionsplikten! *Balans*, 4.

Balans Nr 10 (2001). Revisorn, oberoendet & analysmodellen.

Balans Nr 10 (2002). Debatt: För vem finns revisorn till? Bedömningsgapet mellan revisorn och företagets intressenter.

Balans Nr 6-7 (2006b). Enrons fall gav dyr SOX – som blivit billigare.

Bakar, A. B. N., Rahman, A. R. A., & Rashid, A. M. H. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions, *Managerial Auditing Journal*. 20(8), 804-822.

Bamber, M. E., & Iyer, M. V. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: a journal of practice & theory*, 26(2), 1-24.

Blay, D. A. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting research*, 22(4), 759-789.

Brännström, D. (2005). Revision i små företag / debatt: revisorn gör stor nytta – även i små bolag! *Balans*, 4.

Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber AB.

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Berkshire: Mcgraw-hill.

Diamant, A. (2004). *Revisorns oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus förlag.

Dyxhoorn, H. J., & Sinning, K. E. (1981). Wirtschaftsprüfer perception of auditor independence. *The Accounting Review*, 56(1), 97-107.

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig Metod*. Lund: Studentlitteratur.

Ernst & Young (2012). *Snabbfakta om Ernst & Young*. Nedladdad februari 22, 2012, från Ernst & Young, Webbsida: <http://www.ey.com/SE/sv/Newsroom/Facts-and-figures/Press-Fakta>

Ernst & Young (2012). *Vår historia*. Nedladdad februari 22, 2012, från Ernst & Young, Webbsida: <http://www.ey.com/SE/sv/About-us/Our-history/historik>

FAR (2005). *Revision en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR (2006). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. Nedladdad februari 22, 2012 från FAR. Webbsida: http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIORSSSED/VAGLEDNING_TILL_ANALYSMODELLEN_SEPT_2011.PDF

FAR (2011a). *FAR:s Samlingsvolym – Redovisning*. Stockholm: FAR Akademi AB.

FAR (2011b). *FAR:s Samlingsvolym – Revision*. Stockholm: FAR Akademi AB.

Fearnley, S., Beattie, A. V., & Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A Reconceptualization. *Journal of international accounting research*, 4(1), 39-71.

Firth, M. (1980). Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *The accounting review*, 55(3), 451-466.

Flening, B. (2003). Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kommer det sig att många investerare faktiskt upptäckte det i tid. *Balans*, 6-7.

Gulati, R. (1995). Does familiarity breed trust? The implications of repeated ties for contractual choices in alliances. *Accademy of Management Journal*, 38(1), 85-112.

Hemraj, B. M. (2002). The utility of independence in preventing audit failure. *Journal of money laundering control*, 6(1), 88-93.

Jacobsen, I. D. (2002). *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Johnstone, M. K., Sutton, H. M., & Warfield, D. T. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: framework for analysis. *Accounting horizons*, 15(1), 1-18.

KPMG (2012). *Vår historia*. Nedladdad februari 22, 2012, från KPMG, Webbsida: <https://www.kpmg.com/Global/en/Pages/Login.aspx?ReturnUrl=/SE/sv/vilka-vi-ar/kpmgIKorthet/Sidor/Var-historia.aspx>

KPMG (2012). *Vad står KPMG för*. Nedladdad februari 22, 2012, från KPMG, Webbsida: <http://www.kpmg.com/SE/sv/vilka-vi-ar/kpmgIKorthet/Sidor/Vad-star-KPMG-for.aspx>

Kvale, S. (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Lennartsson, R. (2010). Kritik mot revisorer efter krisen i HQ Bank. *Balans*, 10.

Lennartsson, R. (2011a). Noteringar: "Någon måste ha rätt och någon måste ha fel". *Balans*, 4.

Lennartsson, R. (2011b). Det blev en skvätt av kritik. *Balans*, 11.

LR Revision Falkenberg AB (2012). *Ett företag att räkna med*. Nedladdad februari 22, 2012, från LR Revision Falkenberg, Webbsida: <http://www.lr-revision.se/falkenberg/index.pab>

LR Revision & Redovisning (2012). *LR Revision & redovisning i Sverige*. Nedladdad februari 22, 2012, från LR Revision & Redovisning, Webbsida: <http://www.faktum.se/lr.pab>

Mattson, P., & Örtenblad, A. (2009). *Smått och gott*. Lund: Studentlitteratur.

McKinley, S., Pany, K., & Reckers, P. M. J. (1985). An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officers decisions and perceptions. *Journal of accounting research*, 23(2), 887-896.

MiJ Revision AB (2012). *Om MiJ Revision Aktiebolag*. Nedladdad februari 22, 2012, från MiJ Revision, Webbsida: <http://www.mijrevision.se/ommijrevisionab.html>

Moberg, K. (2003). *Bolagsrevision – Oberoende, ansvar, sekretess*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevision – Oberoende, ansvar, sekretess*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Barzerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of management review*, 31(1), 10-29.

Nasser, A. T. A., Wahid, A. E., Nazri, M. S. F. N., & Hudaib, M. (2006). Auditor-client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724-737.

Nationalencyklopedin (2012). *Oberoende*. Nedladdad februari 22, 2012, från Nationalencyklopedin, Webbsida: http://www.ne.se/sve/oberoende/O264070?i_h_word=oberoende#

Pany, K., & Reckers, P. M. J. (1988). Auditor performance of MAS: a study of its effects on decisions and perceptions. *Accounting horizons*, 2(2), 31-38.

PwC (2012). *Historik*. Nedladdad februari 22, 2012, från PwC, Webbsida: <http://www.pwc.se/sv/om-oss/historik.jhtml>

PwC (2012). *Företagsfakta*. Nedladdad februari 22, 2012, från PwC, Webbsida: <http://www.pwc.se/sv/om-oss/foretagsfakta.jhtml>

Reynolds, K. J., & Francis, R. J. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of accounting and economics*, 30(3), 375-400.

Romero, S. (2010). Auditor independence: third party hiring and paying auditors. *EuroMed Journal of Business*, 5(3), 298-314.

Stettler, F. H. (1982). *Auditing Principles – A systems-based Approach*. Prentice Hall Inc. citerad i: Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus förlag.

Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785-800.

Stukát, S. (2005). *Att skriva examensarbete inom utbildningsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur.

Svensson, G. (2009). A counter – intuitive view of the deductive research process, Clockwise versus anti-clockwise approaches. *European Business Review*, 21(2), 191-196.

Teoh, H. S., & Wong, J. T. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*, 68(2), 346-366.

Thulin, C. (2011). *Norman rasar mot revisionsbolagen*. Nedladdad januari 25, 2012, från Dagens industri. Webbsida: <http://di.se/Artiklar/2011/12/6/252940/Norman-rasar-mot-revisionsbolagen/>

Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors independence. *Managerial auditing journal*, 19(1), 99-116.

Wennberg, I. (2003). ”Han tvivlar på analysmodellen”, *Balans*, 8-9.

Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: the impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(1), 121-148.

BILAGOR

BILAGA 1 – INTERVJUGUIDE

ALLMÄNT OM RESPONDENTEN

Hur ser er bakgrund ut?

- *Befattning?* *Utbildning?*
- *Erfarenhet?* *Klientkrets?*

REVISORNS OBEROENDE

1. Vad är oberoende för er? Hur definierar ni det?
 - *Möjligt att vara helt oberoende?* *Samband till revisionsberättelse?*
 - *Befunnit er i situation som starkt hotar?*
2. Anser ni det svårt att behålla opartiskheten och objektiviteten vid revisionsbeslut?
 - *Tror ni att er omgivning uppfattar er som oberoende?*
3. Hur ser tillvägagångssättet för att säkra oberoendet ut när revisionsbyrån anlitas av en ny klient?

ANALYSMODELLEN

4. Vad har ni för synpunkter gällande analysmodellen?
 - *Hjälpmedel? hur använder ni den?* *Rimligt att bedöma sig själv?*
 - *För/nackdelar?* *Svårt att veta var gränsen går?*

IDENTIFIERING, FÖTREOENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

Egenintressehot

5. Hur ser ni på att revisorn har ett eget intresse i företaget som granskas?
 - *Kan arvodet revisionbyrån får från klienten ha en inverkan på oberoendet?*
 - *Anlitas/avskedas av klienten, problem? Använda tredje part?*

Självgranskningshot

6. Hur ser ni på att revisorn både är rådgivare och granskare åt samma företag?
 - *Problem att granska sig själv?* *Fördelar att bistå med båda?*
 - *Kollega är rådgivare och ni granskare?* *Var går gränsen?*

Partställningshot

7. Har ni någon gång företrätt er klient i exempelvis en skatteprocess eller på annat sätt fört deras talan? Vilka tankar har ni kring det här?
 - *Om inte: Hur hade ni reagerat?*

Vänkskapsshot

8. Vad anser ni vara en bra relation gentemot en klient?
 - *Träffas hur ofta, aktiviteter?* *Yrkesmässig/vänkskapsrelation?*
 - *Hur lång tid, bistå klient?* *Fördelar med långt förhållande?*
 - *Tankar om rotation?*

Skrämselhot

9. Har ni vid något tillfälle upplevt hot eller påtryckningar från en klient?
 - *Hur reagerade ni?* *Om inte: hur hade ni reagerat?*

10. Tror ni att revisorer som är utsatta för hot i större utsträckning lämnar ifrån sig en ren revisionsberättelse?
- *Exempel?*

Generalklausul

11. Har ni påträffat andra hot/situationer som kan påverka oberoendet som hittills inte behandlats?
- *Konkurrens på marknaden?*

ELIMINERING, FÖTREOENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

12. Vid en situation då oberoendet varit hotat, hur uppträder ni? Hur hanterar revisionsbyrån de här situationerna?
- *Olika motåtgärder vid olika hot? Situationer där ej motåtgärder fungerar?*
- *Utbildningar, byter erfarenheter? Hur avgörs om oberoendet är säkrat?*
- *Avsagt er ett uppdrag? Hur ofta?*

DOKUMENTATION

13. Hur arbetar ni/revisionsbyrån med dokumentation?
- *Kontroll? I sådana fall: hur? Löpande eller vid uppdragets slut?*

AVSLUTNINGSVIS

14. Tror ni att det finns skillnader mellan hur en stor och en liten revisionsbyrå ser på och behandlar oberoendefrågor?
- *Vilka skillnader/Varför? Är små alt. stora byråer mer oberoende?*
15. Anser ni att nuvarande lagar fungerar bra? skulle de kunna förbättras?
- *På vilket sätt? Behövs mer lagar?*
16. Hur kan oberoendet stärkas?

CASE

- Ni upptäcker att VD:n i företaget ni ska revidera är en gammal barndomsvän som ni inte träffat sedan skoltiden. Hur hanterar ni situationen? (Annan person som inte är insatt i företagets ekonomi, hur ställer ni er då?)
- Klienten utövar påtryckningar och menar att om inte arvodet sänks så byter de revisionsbyrå. Hur hanterar ni situationen?
- Ni ska revidera för en klients räkning men upptäcker att en kollega till er har assisterat vid redovisningen. Hur hanterar ni situationen?
- Er fru och er klients fru är bästa väninnor och ni har ofta middagsbjudningar tillsammans. Hur hanterar ni situationen?
- Ni upptäcker att ägaren av företaget ni ska revidera tidigare har varit anställd på revisionsbyrån. Hur hanterar ni situationen?

BILAGA 2 – UTSKICKAD INTERVJUGUIDE

REVISORNS OBEROENDE

1. Vad är oberoende för er? Hur definierar ni det?
2. Anser ni det svårt att behålla opartiskheten och objektiviteten vid revisionsbeslut?
3. Hur ser tillvägagångssättet för att säkra oberoendet ut när revisionsbyrån anlitas av en ny klient?

ANALYSMODELLEN

4. Vad har ni för synpunkter gällande analysmodellen?

IDENTIFIERING, FÖTREOENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

5. Hur ser ni på att revisorn har ett eget intresse i företaget som granskas?
6. Hur ser ni på att revisorn både är rådgivare och granskare åt samma företag?
7. Har ni någon gång företrätt er klient i exempelvis en skatteprocess eller på annat sätt fört deras talan? Vilka tankar har ni kring det här?
8. Vad anser ni vara en bra relation gentemot en klient?
9. Har ni vid något tillfälle upplevt hot eller påtryckningar från en klient?
10. Tror ni att revisorer som är utsatta för hot i större utsträckning lämnar ifrån sig en ren revisionsberättelse?
11. Har ni påträffat andra hot/situationer som kan påverka oberoendet som hittills inte behandlats?

ELIMINERING, FÖTREOENDESKADLIGA FÖRHÅLLANDEN

12. Vid en situation då oberoendet varit hotat, hur uppträder ni? Hur hanterar revisionsbyrån de här situationerna?

DOKUMENTATION

13. Hur arbetar ni/revisionsbyrån med dokumentation?

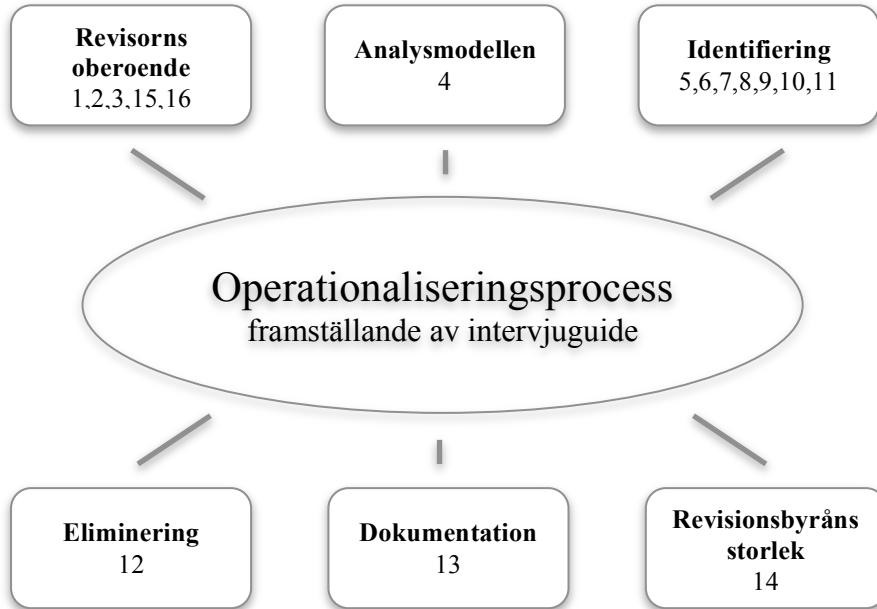
AVSLUTNINGSVIS

14. Tror ni att det finns skillnader mellan hur en stor och en liten revisionsbyrå ser på och behandlar oberoendefrågor?
15. Anser ni att nuvarande lagar fungerar bra? skulle de kunna förbättras?
16. Hur kan oberoendet stärkas?

CASE

- Ni upptäcker att VD:n i företaget ni ska revidera är en gammal barndomsvän som ni inte träffat sedan skoltiden. Hur hanterar ni situationen? (Annan person som inte är insatt i företagets ekonomi, hur ställer ni er då?)
- Klienten utövar påtryckningar och menar att om inte arvodet sänks så byter de revisionsbyrå. Hur hanterar ni situationen?
- Ni ska revidera för en klients räkning men upptäcker att en kollega till er har assisterat vid redovisningen. Hur hanterar ni situationen?
- Er fru och er klients fru är bästa väninnor och ni har ofta middagsbjudningar tillsammans. Hur hanterar ni situationen?
- Ni upptäcker att ägaren av företaget ni ska revidera tidigare har varit anställd på revisionsbyrån. Hur hanterar ni situationen?

BILAGA 3 - OPERATIONALISERINGSPROCESS



BILAGA 4 – MAIL ANGÅENDE INTERVJUER



Hej!

Vi är två studenter på ekonomikandidatprogrammets tredje år vid Högskolan i Halmstad. I januari påbörjade vi vår studie gällande revisorns oberoende i Hallands län. Tanken med studien är att genom intervjuer få enskilda revisorers uppfattningar om oberoendebegreppet samt se om det finns några skillnader mellan små och stora revisionsbyråer. Studien kommer efter färdigställande bli publicerad på Högskolan i Halmstads hemsida.

Vi vore oerhört tacksamma om Ni skulle ha möjlighet att medverka till vår studie som en av våra respondenter och göra vår studie så intressant och tillförlitlig som möjligt.

Har Ni möjlighet att medverka i vår studie? Vi vore tacksamma för svar! Ni är även välkomna att höra av er vid andra frågor och funderingar.

Med vänliga hälsningar

Emma Brorsson och Jessica Täge
Högskolan i Halmstad
0703391011, 0736482565
emmbro09@student.hh.se, jesttag09@student.hh.se