



Kandidatuppsats
Hösten 2007
Institutionen för ekonomi

”Drivkrafter för ett revisorsbyte”

**– En studie utifrån både revisorers och klienters
perspektiv**

Handledare:
Pernilla Broberg
Sven-Olof Collin

Författare:
Caroline Nilsson
Martin Persson

Förord

Vi vill tacka vår handledare Pernilla Broberg som kommit med värdefulla kommentarer och stöttat oss under arbetets gång.

Ett stort tack även till Åsa som har hjälpt oss att formatera våra webbenkäter, du har underlättat vårt arbete. Samtidigt vill vi tacka de revisorer och företag som offrat tid till att besvara våra frågor och delat med sig av sina åsikter och erfarenheter angående revisorsbyten.

Caroline Nilsson

Martin Persson

”Drivkrafter för ett revisorsbyte”

– En studie utifrån revisorernas och klienternas perspektiv

Abstract

Driving forces behind a change of an auditor is a pressing issue. The phenomenon become more regularly and the opinion behind the driving forces are different between researchers. The purpose of this essay is to explain the driving forces that, voluntary, lead to an auditor chooses to resign a client and a client chooses another auditor. In the study, we describe different driving forces that can lead to a change of an auditor; from an auditor's ambition to a higher career to that the client considers that the fee is too high. These driving forces are statically tested in order to determine if there are any instances for the different hypotheses or it can be rejected. The hypotheses trial illustrate that there are vary relations between the chosen variables and a real change of an auditor. Some of the driving forces have higher influence on a change of an auditor and some of the driving forces have not shown any relation at all.

Keyword: Audit change, driving force, voluntary

Sammanfattning

Drivkrafter för ett revisorsbyte är en aktuell fråga då revisorsbyten har blivit allt vanligare och åsikterna om de bakomliggande drivkrafterna går isär mellan olika forskare. Syftet med uppsatsen är att förklara de drivkrafter som, av frivillig karaktär, leder till att en revisor väljer att avsäga sig en klient samt till att en klient väljer att byta revisor.

Studien grundas på tidigare forskning och befintlig teori kring revisorsbyten och den empiriska datan har insamlats kvantitativt genom omfattande enkätundersökningar. Då målet varit att finna drivkrafter, både utifrån revisorers och utifrån klienters perspektiv, är studien upplagd som en sammanställning av två skilda undersökningar där revisorernas och klienternas drivkrafter undersökts var för sig.

Teorigenomgången skildrar olika drivkrafter som kan leda till ett revisorbyte, alltifrån revisorns strävan efter att avancera karriärmässigt till att klienten upplever revisorns arvode som för högt. Dessa drivkrafter testas sedan statistiskt för att se om det finns belägg för de olika drivkraftshypoteserna eller om de går att förkasta.

Hypotesprövningarna tyder på att det finns varierande samband mellan de framtagna drivkraftsvariablerna och ett faktiskt revisorsbyte, då vissa drivkrafter har större påverkan till ett revisorsbyte och några av drivkrafterna inte alls visar på något samband. Drivkrafter som tenderar till att påverka till ett revisorsbyte är om revisionsuppdraget upplevs som omotiverande, om relationen mellan revisorn och klienten är otillfredställande samt om revisorns utbud av övriga tjänster inte är tillräckliga. Vidare finns det indikationer på att ett revisorsbyte i större utsträckning genomförs om det efterfrågas speciella revisorskunskaper, om revisorns tillgänglighet inte är tillfredställande, om arvodet är för högt, om klienterna fått rekommendationer om annan revisor samt om klienternas upplever påtryckningar från sina intressenter.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning.....	7
1.1. Bakgrund.....	7
1.2. Problem.....	9
1.3. Syfte.....	10
1.4. Arbetets disposition.....	10
1.5. Kapitelsammanfattning.....	11
2. Vetenskaplig metod.....	12
2.1. Val av metod.....	12
2.2. Val av teori.....	13
2.3. Kapitelsammanfattning.....	14
3. Teori.....	15
3.1. Tvingande byte.....	15
3.1.1. Revisorns anmälningsskyldighet.....	15
3.1.2. Revisorns oberoende.....	16
3.1.3. Analysmodell.....	16
3.1.4. Rotationssystemet.....	17
3.2. Frivilliga byten.....	18
3.3. Revisor.....	19
3.3.1. Karriär.....	20
3.3.2. Motivation.....	21
3.3.3. Upparbetade relationer.....	22
3.4. Tillfredsställande relationer mellan revisorer och klienter.....	23
3.5. Klienter.....	24
3.5.1. Företag i svårighet.....	25
3.5.2. Företagets storlek.....	26
3.5.3. Företag under förändring.....	26
3.5.4. Revisorns utbud.....	27
3.5.5. Specialisering.....	28
3.5.6. Revisorns tillgänglighet.....	29
3.5.7. Revisors arvode.....	29
3.5.8. Rekommendationer.....	30
3.5.9. Påtryckningar från intressenter.....	31
3.6. Sammanfattning av hypoteser.....	33
3.7. Kapitelsammanfattning.....	36
4. Empiri.....	38
4.1. Val av empirisk metod.....	38
4.2. Primär och sekundärdata.....	39
4.3. Validitet och reliabilitet.....	40
4.4. Operationalisering.....	40
4.4.1. Webbenkätens utformning.....	40

4.4.2. Utformning av enkätfrågor	42
4.5. Urvalspopulation	45
4.5.1. Urval av revisorer	46
4.5.2. Urval av klienter	46
4.6. Kapitelsammanfattning	50
5. Analys.....	51
5.1. Revisorer	51
5.1.1. Testning av revisorshypoteserna	53
5.2. Klienter.....	67
5.2.1. Testning av klienthypoteserna.....	67
5.3. Kapitelsammanfattning över hypotesprövningarna	75
6. Slutsats	77
7. Förslag på fortsatta studier	83
Källförteckning.....	85

APPENDIX

1. Inledning

I detta kapitel presenteras de bakomliggande faktorerna till varför det är intressant att undersöka valda problem. Drivkrafterna för ett revisorsbyte är flera och åsikterna om deras påverkan går isär. I problemformuleringen diskuteras de frågeställningar som studien grundas på och som leder fram till uppsatsens syfte, som är att förklara de drivkrafter som, av frivillig karaktär, leder till att en revisor väljer att avsäga sig en klient samt till att en klient väljer att byta revisor.

1.1. Bakgrund

Företag byter idag revisor allt oftare än vad som var vanligt för bara några år sedan och de bakomliggande orsakerna till revisorsbytena blir allt fler (Magri & Baldacchino, 2004). Denna utveckling tas upp av en rad olika forskare med olika teorier om vilka drivkrafterna till revisorsbytena är. Magri et al., (2004) menar exempelvis att de främsta skälen till ett revisorsbyte berör revisorns beteende och de ekonomiska faktorerna, medan Beattie och Fearnley (1998) säger att de orsaker som förutom kostnaden påverkar revisorsbytena är relationen mellan revisorn och klienten, revisionskvaliteten samt hur väl revisorn följer olika gällande lagar och praxis.

En svensk studie av Derkum, Karlsson och Åberg (2003) visar att de tre faktorer som först och främst påverkar en klient till att byta revisor är personkemi, kompetens och arvode. Arvodet är dock en orsak som inte ensamt motiverar ett revisorsbyte vilket även Beattie et al., (1998) påpekar. De menar att det behövs ytterligare drivkrafter som komplement för att företagen ska anse att ett byte är relevant.

En annan undersökning från 2002 utförd av Näringsliv visar att 60 procent av de 30 största börsnoterade bolagen har bytt revisor under de senaste sju åren (Svenska Dagbladet, 2007). Medellängden för en revisors klientuppdrag, låg enligt en studie från år 1997, på mellan 15 till 20 år för europeiska företag. Denna studie visade också att endast fyra procent av de europeiska företagen årligen bytt revisor. En

annan äldre studie visar att 55 procent av alla brittiska företag bytt revisor någon gång mellan år 1987 och år 1991. (Arruñadas & Paz-Ares, 1997) Även om dessa studier tyder på att det är fördelaktigt för revisionskvaliteten om företag byter revisor med jämna mellanrum, så finns det även fördelar med att inte byta revisor. Arruñadas et al., (1997) menar nämligen att en långsiktig relation mellan en revisor och en klient medför att fler felaktigheter hos klienten upptäcks.

Revisorerna i Sverige har idag ofta blandade yrkesroller i och med att deras uppgifter de senaste åren utökats från att enbart innefatta ren revision till att numera även innehålla rådgivning och andra tjänster för klienterna. Rådgivning är särskilt vanligt i små och medelstora företag där osäkerheten kring företagets revision är förhållandevis stor och revisorn därmed behöver bidra med sin expertis. (Eriksson, 2007) Detta medför att även revisorer numera allt oftare är initiativtagare till ett revisorsbyte, om dock av mera tvingande karaktär än när initiativet kommer från en klient. Det är nämligen inte helt problemfritt för en revisor att utföra fler tjänster än själva revisionen, för en och samma klient, då opartiskheten och självständigheten lätt hotas när revisorn även utför sidouppdrag. (Moberg, 2006)

Det är oerhört viktigt för revisorerna att deras utförda arbete har förtroende från allmänheten och att det går att säkerställa revisionens riktighet, då revisionsberättelsen fyller en viktig funktion genom att kommunicera med borgenärer, aktieägare, anställda samt med allmänheten (Kommissionen, 1996). I början av 2000-talet fick allmänhetens förtroende för revisionsbranschen en rad hårda törnar i och med de uppmärksammade redovisningsskandalerna såsom Enron, Skandia och Worldcom, vilka ledde till att revisorernas oberoende gentemot sina klienter började ifrågasättas (Precht, 2007b). I och med dessa skandaler återupptogs debatten om huruvida man skulle införa ett obligatoriskt rotationssystem eller inte, för att åter stärka förtroendet för revisionskvaliteten (Zeff, 2003; Almgren, 2002). Enligt Nasser och Wahid (2006) så förbättras allmänhetens inställning och tillit för revisorers utförda arbete vid användandet av ett rotationssystem, där klienterna byter revisorer med jämna mellanrum. SOU (1999:43) menar att revisorernas objektivitet och oberoende blir trovärdigare för omvärlden om risken minskar för att deras

relation till klienterna blir för nära och personlig. I Sverige finns det idag ingen lag som säger att man måste använda sig av revisorsrotation, däremot förväntas det i och med EU:s direktiv bli lagstadgat även här i Sverige under 2008 (Larsson, 2006).

Revisorns oberoende och opartiskhet kan hotas när relationen till deras klienter blir för nära. Om revisorn får en personlig relation till företagsledningen försämras kvaliteten på revisionen och därmed även trovärdigheten och fel med stora konsekvenser, såsom Worldcom och Enron, kan därav inträffa. (Gates, Lowe & Reckers, 2007) Nasser et al., (2006) menar att en revisor måste ha risken med att komma sina klienter för nära på ett personligt plan i åtanke och försöka undvika detta genom att ständigt beakta sina känslor gentemot sina klienter.

Det är idag endast Sverige och Malta i EU som inte ännu avskaffat revisionsplikten för små bolag. Trots detta har det visat sig att de flesta småföretag som enligt lagen inte längre står under revisionsplikten, ändå väljer att behålla sina revisorer. Anledningen till detta är enligt Aggestam-Pontoppidan (2007) att företagen vill tillfredställa sina intressenters krav, såsom banker, offentliga myndigheter och kreditorer, samt att företagen fortfarande är osäkra på vilken framtida inverkan revisionsavskaffningen kommer att ha för företagen.

1.2. Problem

Som framgår av bakgrunden har det av olika anledningar blivit allt vanligare med revisorsbyten Magri et al., (2004). Det finns olika lagar och föreskrifter som styr revisorer till att avsäga sig en klient, såsom när det uppstår misstankar om brott eller om revisorns oberoende av någon anledning kan anses vara hotat, vilka innebär ett slags tvingande revisorsbyte.

Litteraturen indikerar att det även finns frivilliga drivkrafter till att en revisor väljer att avsäga sig en klient eller att en klient väljer att byta revisor. Drivkrafterna för ett revisorsbyte är flera och åsikterna om deras påverkningskraft går isär mellan olika

forskare. Men hur ser då revisorerna och klienterna egentligen själva på dessa drivkrafter?

Exempel på frivilliga byten är revisorernas motivation (Kaufman & Kaufman, 2005), arvodesfrågan (Beattie et al., 1998; Derkum et al., 2003), relationen mellan revisorn och klienten (Beattie et al., 1998) och revisorns beteende (Magri et al., 2004). Vilka drivkrafter kan tänkas styra revisorerna och klienterna i deras revisorsbyte? Vad får revisorerna till att ta steget att avbryta ett revisorsuppdrag och vad får klienterna att avbryta samarbetet med en revisor? Finns det några synliga skillnader i styrkan på drivkrafterna till ett revisorsbyte?

Dessa frågor är studiens grundpelare som de i teorin framtagna hypoteserna vilar på och som denna undersökning strävar efter att besvara.

1.3. Syfte

Syftet med denna studie är att förklara vilka drivkrafter som, av frivillig karaktär, leder till att revisorer väljer att avsäga sig en klient samt till att klienter väljer att byta revisor.

1.4. Arbetets disposition

Kap 2: I detta kapitel framställs och motiveras uppsatsens valda metod. Här diskuteras varför en deduktiv ansats och en eklektisk teori är lämplig för att uppnå studiens syfte.

Kap 3: I detta kapitel redogörs för den valda teori som studiens hypoteser bygger på. Här skildras de drivkrafter som ligger till grund för ett revisorsbyte, både utifrån revisorernas och utifrån klienternas perspektiv.

Kap 4: I detta kapitel beskrivs och motiveras studiens genomförda datainsamling. Här redovisas hur hypoteserna har operationaliserats genom val och utformning av

frågeformulär för hypotestestning. Vidare redogörs för urval och bortfall av undersökt population.

Kap 5: I detta kapitel analyseras insamlad data från den empiriska studien. Här beskrivs och motiveras de olika tester som valts för analysgenomförande. Vidare testas varje hypotes var för sig för att se om det finns några samband eller om hypoteserna går att falsifiera.

Kap 6: I detta kapitel redogörs för de slutsatser som har gått att dra från uppsatsens problemformulering och syfte. Här jämförs studiens valda teori med insamlad och analyserad data för att se om det går att ge belägg för studiens olika hypoteser.

Kap 7: I detta kapitel diskuteras de under studiens genomförande framkomna problemområden som hade varit intressanta att undersöka. Här framställs förslag och läggs en grund för framtida forskning.

1.5. Kapitelsammanfattning

Det har blivit allt vanligare att revisorer avsäger sig en klient och att klienter byter revisor av både tvingande och frivilliga orsaker. Lagar och rekommendationer styr revisorer och kan framtvinga ett klientavsägande. De frivilliga drivkrafterna bakom ett revisorsbyte är, enligt olika forskare, flera och varierar beroende på vilken av de båda parterna som är initiativtagare, därav är det intressant att undersöka hur revisorer och klienter själva upplever dessa drivkrafter och i vilken utsträckning de påverkar till ett revisorsbyte. Med detta i åtanke mynnar studiens syfte ut i att finna och förklara de drivkrafter som av frivillig karaktär, leder fram till att en revisor väljer att avsäga sig en klient samt till att en klient väljer att byta revisor.

2. Vetenskaplig metod

I detta kapitel framställs och motiveras de olika angreppssätt och metoder som använts för att beskriva och förklara de olika drivkrafter som ligger till grund bakom ett revisorsbyte. Studien vilar på en deduktiv ansats med en kvantitativ undersökningsmetod, då syftet är att nå ut till en bred population med ett minimerat bortfall där samband mellan drivkrafterna och ett revisorsbyte eftersträvas. Vidare används en eklektisk teori där tidigare forskning sammanställs och anpassats till studiens syfte.

2.1. Val av metod

Denna studie har som mål att identifiera de drivkrafter som leder till att revisorer väljer att avsäga sig en klient samt till att klienter väljer att byta revisor. Ambitionen är att utifrån valda befintliga teorier förklara varför byte äger rum utifrån två olika perspektiv. Dessa perspektiv baseras på revisorers och klienters frivilliga drivkrafter.

Uppsatsens ansats är deduktiv och i teorikapitlet, som bygger på tidigare forskning, identifiera och urskilja de faktorer som tros driva fram ett frivilligt byte. Dessa faktorer utmynnar sedan i olika hypoteser, som slutligen prövas i studiens empiri. Därmed grundas uppsatsen på ett förklarande perspektiv där sambandet mellan huruvida revisorer och klienter har valt att bryta ett revisionssamarbete testas mot en rad olika drivkraftsvariabler. En deduktiv ansats bidrar, enligt Saunders, Lewis & Thornhill (2007), till att de funna sambanden kan generaliseras och därmed leda till olika slutsatser angående revisorers och klienters drivkrafter.

Valet kring huruvida en deduktiv eller induktiv ansats är lämplig kan diskuteras då båda ansatserna besitter både för- och nackdelar som kan argumenteras både för och emot. I en deduktiv ansats utförs den empiriska studien, enligt Saunders et al (2007), kvantitativt vilket även är fallet i denna uppsats. Strävan efter att testa studiens hypoteser på en bred population, för att stärka en generalisering, har medverkat till valet av denna kvantitativa undersökningsmetod. Nackdelen är att det bara skrapas

på ytan och att bakomliggande orsaker till revisorers respektive klienters drivkrafter inte kan fångas upp, vilket hade varit möjligt vid en induktiv ansats.

Förutom att inte förståelse eftersträvas, utan endast sambandet mellan ett byte och de olika orsaksvariablerna, innebär en deduktiv ansats att möjligheten att finna alternativa drivkrafter som uppsatsens teori inte behandlar går förlorad. Vid en induktiv ansats med en kvalitativ undersökning hade det däremot varit möjligt att fånga upp andra drivkrafter bakom ett byte och på så sätt kunnat skapa ny kunskap och teori kring revisorsbyte. (Saunders et al, 2007)

För att kunna testa hypoteserna genomförs en enkätundersökning, vilket är en undersökningsmetod som gör det möjligt att nå ut till ett stort antal respondenter över ett stort geografiskt område. Då svarsfrekvensen enligt Saunders et al., (2007) normalt sett inte är så hög vid en enkätundersökning har en stor mängd respondenter blivit kontaktade och ombudda att besvara enkätfrågorna.

Enkätsvaren syftar till att efter insamling, testas mot valda teorier och därigenom framtagna hypoteser för att falsifieras eller icke falsifieras (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001).

2.2. Val av teori

Studiens framtagna hypoteser grundas på tidigare utförda undersökningar och befintlig teori angående revisorsbyten, som sammanfattas och anpassas till denna studies problemformulering. Studien testas alltså inte på någon specifik teori utan är så kallad eklektisk, vilket innebär att den består av ett sammanfogat urval från olika redan befintliga teorier, som söker förklara revisorsbyten.

2.3. Kapitelsammanfattning

Syftet med studien är att identifiera de drivkrafter som ligger till grund för ett revisorsbyte sett utifrån både revisorers och klienters perspektiv. En deduktiv ansats är lämplig att använda då målet är att utifrån befintlig teori förklara de samband som finns mellan ett revisorsbyte och de olika orsaksvariablerna.

Vidare används en kvantitativ metod för att i den empiriska undersökningen nå ut till en bred målpopulation. Studiens valda teori är av eklektisk karaktär då den grundas på flera olika teorier som sammanställs och anpassas för att kunna förklara drivkrafterna bakom ett revisorsbyte.

3. Teori

Teorikapitlet inleds med en genomgång av några av de faktorer som medför att en revisor blir tvingad att avsäga sig en klient. Här tas exempelvis revisorns anmälningsskyldighet samt olika hot mot deras oberoende upp, vilka både kan leda till ett tvingande byte. Vidare presenteras de drivkrafter som ligger till grund för ett frivilligt byte, både via revisorns och via klientens initiativ. Drivkrafter såsom motivationen för ett klientuppdrag eller viljan till att klättra karriärmässigt kan leda till att en revisor väljer att avsäga sig en klient, och på samma vis kan en klient välja att byta revisor om exempelvis revisorns arvode är för högt, om relationen till revisorn inte är tillfredställande eller om utbudet av övriga revisorstjänster inte upplevs som tillräckliga för klientens behov.

3.1. Tvingande byte

Det finns en rad olika lagar och föreskrifter som medför att en revisor kan bli tvingad att avsäga sig en klient. Om det exempelvis uppstår misstankar om brott hos klienten eller om revisorns oberoende av någon anledning kan anses vara hotat måste en revisor genast avsäga sig sin klient, såvida inte nödvändiga åtgärder som eliminerat hotet har vidtagits.

3.1.1. Revisorns anmälningsskyldighet

Sedan det i slutet av 1990-talet beslutades att en revisor är skyldig att agera vid misstanke om brott hos sina klienter, har det blivit allt vanligare att dessa uppmärksammas och anmäls (Precht, 2007a). Revisorn måste enligt Aktiebolagslagen 10:42-44§§ vidta åtgärder, underrätta styrelsen samt avsäga sig sitt uppdrag inom fyra veckor om det finns misstankar om att klientens verkställande direktör eller styrelse är skyldiga till brott. Det kan dock enligt Östlund (2006) vara svårt för en revisor att avgöra var gränsen går för när anmälningsskyldigheten inträder då han även måste ta hänsyn till sin tystnadsplikt, vilken gäller fram till dess att uppdraget offentliggörs i årsredovisningen. Risken blir därmed att revisorerna

gömmar sig bakom sin tystnadsplikt i större utsträckning, än vad som med hänsyn till anmälningsskyldigheten är lämpligt.

3.1.2. Revisorns oberoende

Inom revisorsyrket har det skett stora förändringar det senaste decenniet och hotet mot revisorernas oberoende har ökat. Anledningen till detta är att revisorernas verksamhet inte längre bara består av ren revision, utan numera även innefattar en rad andra tjänster som inte tillhör den klassiska revisionen utan är så kallad fristående rådgivning. (Jenkins & Krawczyk, 2001) Tjänster som idag även erbjuds är bland annat företagsvärdering, redovisningsfrågor, finansieringsfrågor och skattefrågor (Kinney & William, 1999).

Att revisorns oberoende kan garanteras är ett krav för att kunna säkra att revisionsuppdragen utförts opartiskt och självständigt (Diamant, 2004; SOU 1999:43). För att anses vara oberoende får en revisor, enligt Revisorslagen 20-21§§, inte ha en personlig relation till sina klienter eller vara utsatt för påtryckningar och hot som kan påverka revisorns ställningstagande. Tackett, Wolf och Claypool (2004) understryker att revisorn inte heller får besitta några indirekta eller direkta ekonomiska intressen i sin klients verksamhet. Vidare anser Tackett et al., (2004) att en revisors oberoende hotas när revisorn är av sådant beroende av sin klient att han är rädd för att förlora denna, vilket kan medföra en väsentlig risk för att han agerar till förmån för sin klient i olika bedömningsfrågor. Om revisorn av något skäl inte kan utträta tjänsten på ett opartiskt sätt gentemot klienten i fråga, måste han genast avbryta samarbetet och avsäga sig revisionsuppdraget (SOU 1999:43).

3.1.3. Analysmodell

Sverige var det första landet med att år 2002 lagstifta om krav på att alla revisorer inför varje nytt uppdrag skall pröva sitt oberoende i den så kallade analysmodellen, samt för att granska om det finns några omständigheter som kan påverka revisorernas opartiskhet och oberoende (Engerstedt & Strömqvist, 2003). Om det exempelvis

finns hot om revisorns egenintresse, partställning, självgranskning, förtroende, vänskap eller skrämselfot, kan revisorn inte fortsätta sitt arbete. Det finns dock situationer som kan förmildra dessa hot och göra så att en revisor får fortsätta sin relation med klienten. (SOU 1999:43; Almgren, 2002) Om revisorn har vidtagit åtgärder mot de funna hoten eller om det finns andra förhållanden som påverkar och som gör att det inte finns någon orsak till att ifrågasätta revisorns oberoende säger dock revisorslagen 21§ att det inte finns några hinder för revisorn att fortsätta sitt uppdrag för klienten.

3.1.4. Rotationssystemet

Ett obligatoriskt rotationssystem innebär att klienterna byter revisor med jämna mellanrum och är ett av de förslag som Nasser et al., (2006) tar upp för att lösa problematiken angående revisorernas oberoende. Dessutom pekar de på fördelarna med ett obligatoriskt byte då ett sådant leder till att relationen mellan revisorn och klienten inte hinner bli alltför nära, medan Dopuch, King & Schwartz (2001) vänder ett obligatoriskt byte till något negativt då det medför att det blir svårare för revisorn att utveckla tillförlitliga relationer med sina klienter.

I USA uppkom det år 2002 en ny lag, Sarbanes-Oxley Act, som ställer krav på obligatorisk revisorsrotation, vilket innebär att en revisor måste avsäga sig ett klientuppdrag efter fem år (Gates et al., 2007). Även EU har tagit upp kampen mot hotet om revisorernas oberoende genom att införa en rekommendation som innebär att alla börsnoterade bolag uppmanas att byta revisor vart sjunde år (Almgren 2002).

Enligt Catanach och Walker (1999) minskar kvaliteten på revisionen allt mer desto längre företaget behåller samma revisor. Detta både på grund av att risken för påtryckningar från företagens ledning ökar med tiden och därmed hotas revisorns oberoende. De anser dock att den totala nyttan med ett revisorsbyte understiger kostnaderna för både revisorn och klienten vilket gör att införandet av ett obligatoriskt rotationssystem kan ifrågasättas. Som nämns i inledningen så finns det ännu ingen lag i Sverige om ett obligatoriskt rotationssystem men förväntas införas

inom de närmsta åren (Larsson, 2006). Däremot menar Engerstedt (2007) att det för noterade företag finns ”etiska” regler som säger att revisorn måste rotera vart sjunde år för att tillfredställa företagets intressenter.

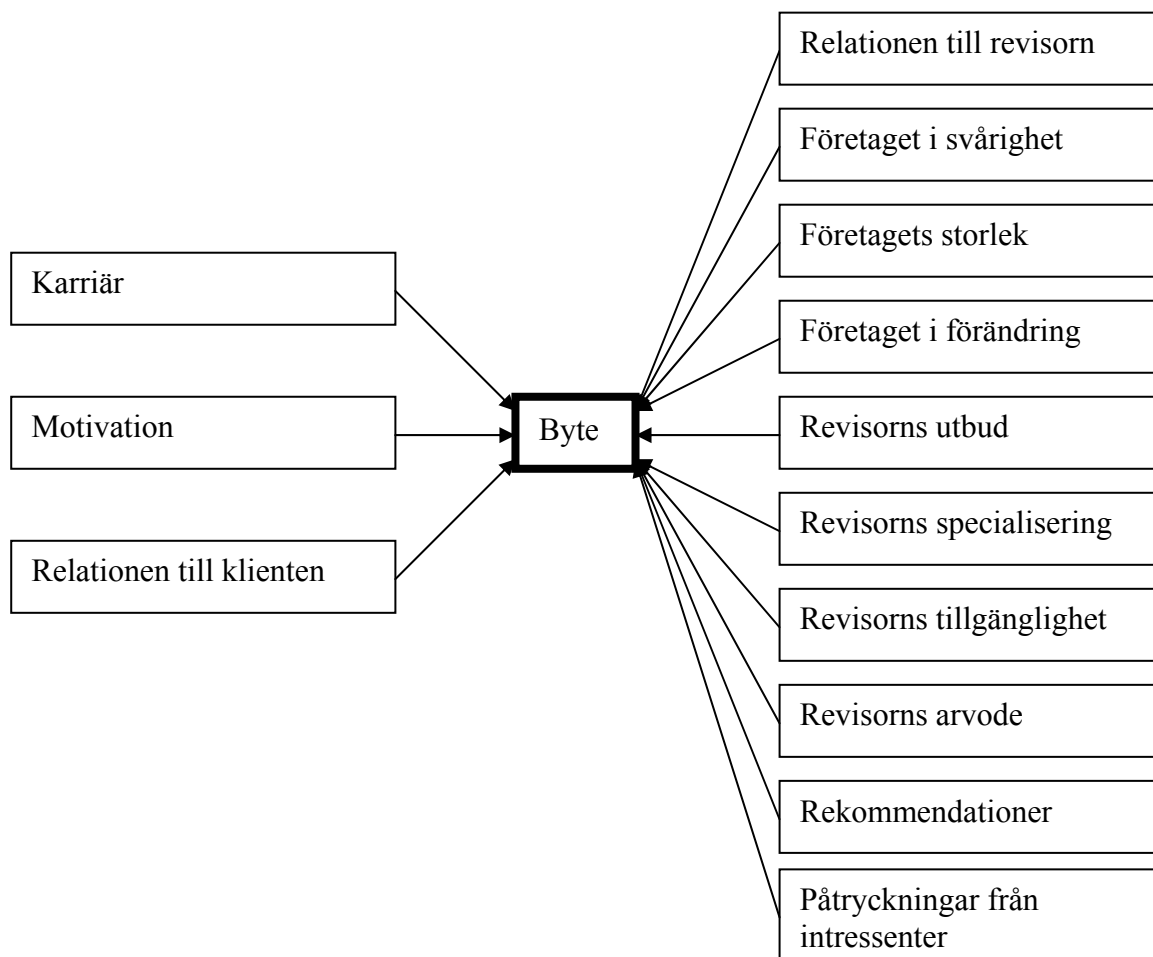
3.2. Frivilliga byten

Orsaken bakom alla klientbyten är dock inte tvingande, utan det finns även en rad olika skäl som driver en revisor till att frivilligt välja att avsäga sig en klient. Revisorns drivkrafter till dessa frivilliga byten är exempelvis att han vill klättra karriärmässigt, om motivationen för klientuppdraget saknas eller om relationen till klienten inte är tillfredställande. (Se exempelvis Vikström, 2006; Kaufman et al., 2005; Gates et al., 2007)

Även klienten har motiv till att driva fram ett revisorsbyte. De bakomliggande orsakerna till dessa byten, liksom för revisorn, grundas på olika förväntade framtida fördelar. Om klienten exempelvis befinner sig i svårighet är sannolikheten större att ett revisorsbyte lockar. Andra motiv till att driva fram ett byte är om klienten inte är nöjd med revisorns utbud av övriga tjänster eller om klienten upplever att revisorns arvode är för högt. (Se exempelvis Nasser et al., 2006; Johansson, Häckner & Wallerstedt, 2005; Beattie et al., 1998)

Revisorers drivkrafter

Klienters drivkrafter



Figur 1: Frivilliga byten

3.3. Revisorn

Beroende på om man tillfrågar revisorer eller allmänheten finns det stora skillnader på vad som förväntas av en revision och revisorns utförda tjänster. Detta medför problem för revisorn då allmänhetens förtroende är viktigt och revisorns trovärdighet och prestige blir skadat av skillnader i förväntningarna. (Kommissionen, 1996) Enligt Moberg (2006) är dock revisorernas huvudsakliga arbetsuppgift revision, vilket innebär att någon i efterhand går in med en professionell inställning för att

bedöma, granska och uttala sig om ett företags årsredovisning och bokföring samt om styrelsens förvaltning, så att den uppfyller kraven för god redovisningssed.

För att allmänheten och de olika intressenterna ska ha förtroende för en revisor menar Eriksson (2007) att det krävs att grundkraven på engagemang, kompetens samt etik och moral uppfylls. Det finns även föreskrifter och lagar, såsom revisorslagen och revisorsnämnden, som reglerar och beskriver olika krav beträffande uppfyllandet av exempelvis revisorns opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt (Engerstedt et al., 2003; Moberg, 2006).

3.3.1. Karriär

Att göra karriär syftar på att en person utvecklas i sitt yrkesliv. Denna utveckling innebär att individen klarar av allt svårare och mera avancerade arbetsuppgifter, eller kan behärska fler och fler varierande arbetsuppgifter. Karriär behöver dock inte bara anspela på att en person utvecklas uppgiftsmässigt utan kan även innebära att man klättrar i hierarkin, exempelvis genom att beträda en chefs- eller ledningsposition. (Wikipedia, den fria encyklopedin, 2007)

I revisorns fall börjar den hierarkiska klättringen som ekonomistudent och kan slutligen utmynna i delägarskap på en revisionsbyrå. (Se figur 2)



Figur 2. Revisorns karriärutveckling

Om man utgår ifrån att revisorn är nytto-maximerande och agerar efter sin egen vinnings skull, är det intressant att framställa de drivkrafter som styr revisorns handlande. Enligt Dopuch et al., (2001) baseras revisorns motiv av flera olika

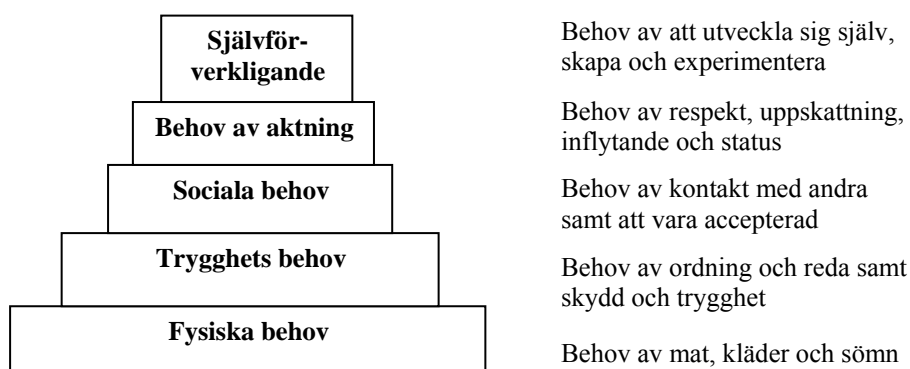
målsättningar såsom revisorns personliga rykte, uppnående av social status och en framgångsrik yrkeskarriär.

Vikström (2006) tar i sin artikel om olika steg till en framgångsrik karriär upp en rad olika faktorer som främjar en revisors karriärframgångar. Här nämns exempelvis vikten av att visa på viljan till att anta nya utmaningar och acceptera erbjudande om nya arbetsuppgifter samt ta olika risker och inte vara rädd för att misslyckas. Vidare är det av största vikt att en revisor visar framfötterna genom att vara kompetent nog att klara av stora och, för revisorsbyrån, viktiga klientuppdrag samt visa att viljan till att anta dessa betydelsefulla uppdrag finns.

H₁ Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

3.3.2. Motivation

Psykologen Abraham Maslow utvecklade under 1940-talet en "hierarki" för rangordning av mänskliga behov, vilket innebär att en revisor behöver ha en trivsamt relation till klienten, känna uppskattning för sitt utförda arbete samt finna revisionsuppdraget utmanande för att känna tillfredställelse och motivation inför ett klientuppdrag (Clarke, Islam & Paech, 2006).



Figur 3: Maslows behovspyramid

Albert Einstein definierade under sin levnad tre olika faktorer som måste vara uppfyllda för att en person ska känna motivation inför att utföra en uppgift. Dessa tre motivationsfaktorer menade Einstein bestod av att känna glädje över själva arbetsuppgiften, förväntan om upprymdhet efter uppdragets framtida resultat samt att personen som utför uppgiften är medveten om den betydelse resultatet kommer att ha för samhället. (Madsen & Egidius, 1976; Kaufman et al., 2005) En revisor måste även uppleva att de innesitter rätt kunskap och kompetens för uppdraget för att kunna känna motivation (Kaufman et al., 2005).

Ett annat viktigt krav för att en revisor ska känna motivation för uppdraget är att klienten är samarbetsvillig och inte nonchalerar revisorns verksamhetsgranskning och synpunkter. Enligt Moberg (2006) är bolagsstämman skyldiga att lämna alla upplysningar och allt material till revisorn som behövs för att denne ska kunna utföra sin granskning korrekt. Dessutom är det viktigt att klienten vidtar de eventuella åtgärder som revisorn framställer, då revisorns uppdrag annars blir meningslöst.

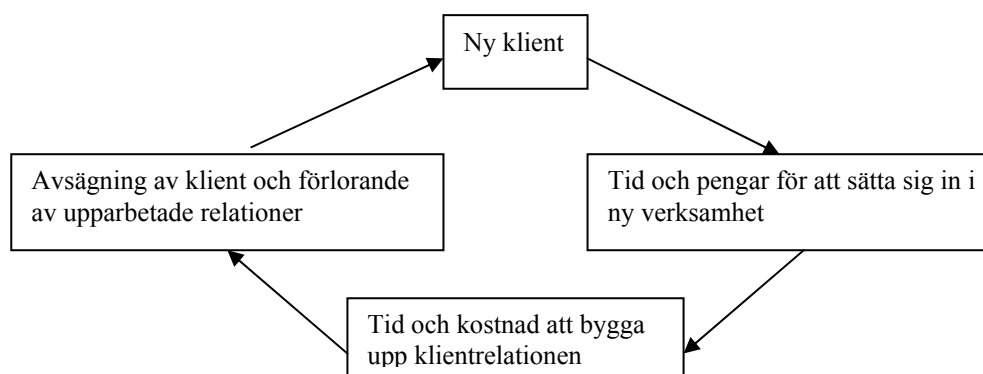
H₂ Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om revisionsuppdraget upplevs som omotiverande

3.3.3. Upparbetade relationer

Det betyder otroligt mycket med starka relationer. Det kostar företaget mer att förlora en kund och skaffa nya, än att lägga ner pengar på kundrelationer för att behålla dem de redan har. Det är en styrka för företaget, att ha gamla trogna kunder. Det företaget förlorar, är nämligen inte bara pengar, utan även rykte. (E-mind, 2007)

En av de största nackdelarna med att byta revisor och att införa ett obligatoriskt rotationssystem är att det kan medföra höga kostnader för både revisorn och klienten (Dopuch et al., 2001). Revisionsbyråer satsar stora pengar på att stärka sina klientrelationer, relationer som går förlorade vid ett klientbyte, vilket medför att

revisorerna kan komma att satsa mindre pengar på sina klientuppdrag och klientrelationer vid ett obligatoriskt rotationssystem, liksom vid användandet av frivilliga klientbyten, eftersom kapitalet de satsar i klienterna då upplevs som bortkastat (Catanach et al., 1999). Det är inte bara de redan satsade pengarna som går förlorade vid ett klientbyte, det är även tidskrävande för en revisor att sätta sig in i en ny klients specifika verksamhet vilket i sin tur innebär nya kostnader för revisorn (Arruñada et al., 1997). Om en revisor med jämna mellanrum byter klienter kommer dessa kostnadsutlägg aldrig att upphöra, eftersom varje ny relation innebär att nya stora kostnader tillkommer för revisorn. (Se figur 4)



Figur 4: Evighetskostnads cirkel

H₃ Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

3.4. Tillfredställande relationer mellan revisorer och klienter

Efter att ha haft en affärsrelation med en klient under en längre tid stärks relationen vilket leder till att klientens trygghet och förtroende för revisorn ökar. Denna tillit hos klienterna är viktig att uppnå för en revisor, eftersom en klient som inte upplever att relationen är tillfredställande ofta tenderar att avbryta samarbetet. (Gates et al., 2007) En god relation mellan revisorn och klienten är så viktig för små svenska

aktiebolag att ett uteblivande av detta är en av de tre faktorer som kan leda till att företagen väljer att byta revisor. Personkemin måste stämma då ett nära förhållande mellan revisorn och klienten är grunden till ett lyckat utfört revisorsuppdrag samt förutsättningen för ett fortsatt samarbete. (Derkum et al., 2003)

H₄ Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredställande

H₅ Klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredställande

3.5. Klienter

Nasser et al., (2006) beskriver sina olika uppfattningar om hur klienters inställning och vilja till att byta revisorer ser ut. Klienternas och revisionsbyråernas storlek, har liksom klienternas utveckling, tillväxt, oro och ställning visat sig vara av stor betydelse för klienternas benägenhet att byta revisor.

Enligt ABL 9:8§ och 9:21-24§§ är det klientens ägare som utser företagets revisor på bolagsstämman. Revisorn väljs till att revidera företaget under fyra år men kan avsättas i förtid av årsstämman om så önskas eller själv välja att avgå innan periodens slut. Det finns dock inte något hinder mot att samma revisor väljs om för ytterliggare mandatperioder.

Trots denna möjlighet att behålla samma revisor år efter år menar Magri et al., (2004) att revisorsbyte har ökat och lägger fram de tre olika faktorer som enligt dem styr klienters revisorsbyte, nämligen revisorns tillgänglighet, relationen mellan klient och revisor samt den tid det tar för revisorn att genomföra revisionen. De två förstnämnda faktorerna handlar om revisorns beteende och är de faktorer som klienterna anser vara viktigast, och den tredje som berör tiden för revisionen har

betydelse för klienten främst för att den påverkar klientens kostnad för att få sin verksamhet reviderad och visade sig inte vara den viktigaste faktorn vid val av revisorn.

Enligt Dunn och Huss (2004) påverkas kundernas val och revisorsbyte av revisionsbyråernas storlek då en stor byrå levererar en större andel tillförlitlig information än små byråer. Även revisionens kvalitet ökar med byråns storlek enligt DeAngelo (1981), vilket medför att de stora byråerna kan vara fördelaktiga om man som företag vill ha högre trovärdighet. Enligt Derkum et al., (2003) är det dock inte bara positivt att anlita en stor revisionsbyrå då dessa oftast inte har tid att föra en dialog eller diskussion, särskilt inte med små klienter. Detsamma gäller kända revisorer med hög trovärdighetsstatus vilket medför att kostnaderna för att anlita en välkänd revisor eller stor revisionsbyrå överväger nyttan.

3.5.1. Företag i svårighet

Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor. I strävan för att förbättra aktieägarnas och finansiärernas tillit för verksamheten, samt för att faran för en eventuell framtida rättstvist gällande finansiella oegentligheter ska minska, vill klienterna ha oberoende revisorer. (Nasser et al., 2006) Företagsledningen kan å andra sidan vid svårigheter frestas till att ge en förskönad bild av företagets ekonomiska ställning och söker därmed ofta efter en ny revisor som är villig att göra ett gynnsammare uttalande om verksamhetens resultat (Schwartz & Menon, 1985). I andra studier har det framkommit att företag som befinner sig nära en konkurs och därmed är under finansiell press, har större benägenhet att byta revisor då meningsskiljaktigheter och uppfattningar om vad som exempelvis skall granskas ofta inte stämmer med revisorns åsikter (Houghton & Jubb (1999); Spathis, Doumpos & Zopounidis (2003) .

Arruñada et al., (1997) och Nasser et al., (2006) menar att risken finns att revisorerna låter sig påverkas av klientens behov och därmed försätter sitt oberoende i fara om de är rädda för att förlora en viktig klient som befinner sig i svårighet. De kan då

nämligen vara villiga att medvetet bortse från besvärliga områden i klientens redovisning och ignorerar eventuella oegentligheter. Som ett led i att säkra revisorernas oberoende menar därför Nasser et al., (2006) att klienter med svårigheter borde bli informellt påtvingade ett revisorsbyte.

H₆ Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor

3.5.2. Företagets storlek

Nasser et al., (2006) menar att en klient, med större sannolikhet byter bort en revisor som är verksam på en liten revisionsbyrå än på en stor revisionsbyrå. Dessutom har det enligt samma undersökning visat sig att små klienter har större benägenhet att byta revisor än stora klienter. Anledningen till detta är att en stor klient vanligtvis har fler invecklade uppdrag vilket i sin tur innebär att behovet av en väl insatt revisor med hög kännedom om företaget ökar, vilket medför att ett stort företag har behov av att behålla sin gamla revisor. Eriksson (2007) menar att behovet av kontroll i stora företag är större än i små företag då dessa ägare ofta är utan direkt insyn i verksamheten vilket medför att det är betydelsefullt för ägare till stora företag att ha en kompetent och väl insatt revisor

H₇ Små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter

3.5.3. Företag under förändring

Beattie et al., (1998) menar att det finns tre olika orsaker som medverkar till att en klient väljer att byta revisor. Dessa tre anledningar är om företagets anlitate revisionsbyrå genomgår någon form av stor förändring som kan påverka företaget, om revisionsuppdraget kräver andra resurser och annan kompetens samt om företaget själv genomgår någon signifikant förändring. Ett exempel på en sådan betydelsefull företagsförändring är enligt Firth (1999) om företaget blir uppköpt av ett annat

företag, då vanligtvis det övertagande företaget vill använda sig av sin egen revisor. Firth (1999) hävdar i sin studie att majoriteten av alla övertagna företag byter revisor i samband med uppköpet.

H₈ Klienter tenderar att byta revisor om klienten är under förändring

3.5.4. Revisorns utbud

*Revisorernas tjänster kommer att efterfrågas i ökad utsträckning.
Det ligger i tiden att företag köper in fler och fler tjänster. (Precht,
2007b, nr 1 sid. 17)*

Det finns både för och nackdelar med att en revisionsbyrå erbjuder både revisionsuppdrag och tilläggstjänster. Nackdelen med dessa tilläggstjänster är att revisorns oberoende kan bli hotat och att revisionens tillförlitlighet därmed ifrågasätts. Fördelen med tilläggstjänster är att de för en revisor innebär extra inkomster, och för en klient kan innebära att totalsumman på arvodet till revisorn reduceras om de köper hela ”paketet”. (Johansson et al., 2005)

Detta påstående styrks av The Chaptered Institute of Management Accountants, (CIMA, 2002) som menar att det inte bara är revisorns oberoende som påverkas av tilläggstjänsterna. Det finns även stora fördelar med revisionsbyråernas tilläggstjänster både vad gäller kostnaderna och effektiviteten vilket påverkar tiden det tar att genomföra uppdragets samt tjänstens kvalitet. Även Kwak, (2002) tar i sin artikel upp resultatet från en studie utförd i USA som visar att klienter har lättare att få ett bra pris på sin revision om de utöver den rena revisionstjänsten även köper tilläggstjänster. Vidare visade studien att 95 % av de intervjuade klienterna valt att även utnyttja revisorernas tilläggstjänster, vilka visade sig utgöra majoriteten av klienternas arvode till revisorerna. Liksom Johansson et al (2005) och CIMA, (2002) visar denna studie att det är ekonomiskt fördelaktigt för företag att köpa flera tjänster, både revisions och tilläggs, hos samma revisionsbyrå.

H₉ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs som otillräckliga

3.5.5. Specialisering

Bristen på kompetens är enligt Derkum et al., (2003) en av de anledningar som kan bidra till att en klient väljer att byta revisor. Kompetensen är särskilt viktig för små företag när de väljer revisor eftersom de ofta inte själva har råd att utbilda sig inom revisionens alla lagar och förordningar.

Efter några år som revisorsassistent väljer de flesta att specialisera sig inom ett visst område, då utvecklingen inom revisorsyrket går så fort att det skulle vara en omöjlighet att hålla sig uppdaterad inom alla revisorsområden (Allt om revision, 2007).

Enligt Catanach et al., (1999) försämras kvaliteten på revisionen desto längre företaget anlitar samma revisor då revisorernas personliga expertis inte roterar bland företagen om man alltid har samma revisor. Det finns dock även fördelar med en revisor som är väl insatt i företaget då hans expertis om verksamheten ökar med åren vilket företaget går miste om vid ett revisorsbyte.

Som ett led i intressenternas och klienternas krav på specialkunskap har många revisionsbyråer valt att specialisera sig inom olika områden och branscher, för att på så sätt bli mer konkurrenskraftiga och unika. Exempelvis skriver KPMG (2007) på sin hemsida att deras mål är att vara bäst inom bank och finans samt att de är inriktade och därmed starkt kompetenta inom små och medelstora företag.

H₁₀ Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

3.5.6. Revisorns tillgänglighet

Enligt Magri et al., (2004) är det förutom relationen, revisorns tillgänglighet som är det viktigaste och mest betydelsefulla förhållandet som påverkar till att en klient väljer att byta revisor. De menar nämligen att revisorns beteende är viktigt för ett lyckat och tillfredställande samarbete. Även Jobber & Fahy (2006) tar upp vikten av att en revisor är tillgänglig genom att finnas till hands när klienten behöver honom, då klienten ofta är beroende av sin revisors speciella kompetens. Detta är särskilt viktigt vid ett revisorsuppdrag då en inköpt tjänst inte går att spara till framtida behov, som en inköpt vara, utan oftast förbrukas direkt.

Som nämnts tidigare har revisorns arbetsuppgifter utvecklats de senaste åren till att innefatta en rad olika tjänster, vilket kan tänkas bidra till att revisorn har ett hektiskt arbetsschema och därmed får svårt att alltid finnas tillgänglig för sin klient. Detta kan leda till att klienten upplever revisorns engagemang som lågt och därmed känner otillfredställelse med revisorns tjänster, vilket i sin tur bidrar till att klienten väljer att anlita en annan revisor istället. (Gates et al., 2007)

H₁₁ Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

3.5.7. Revisors arvode

Revisorsarvode är en av de anledningar som enligt Derkum et al., (2003) kan göra att en klient väljer att byta revisor. Arvodet som revisorn kräver för ett uppdrag ska, enligt FAR SRS, med hänsyn till revisorns erfarenhet och kunskap samt uppdragets omfattning och karaktär vara skäligt. Enligt Derkum et al., (2003) menar många små klienter att revisorns arvode har stor betydelse för huruvida man ska byta en revisor eller inte. De påstår dock att det inte är enbart priset som gör att man byter revisor utan att det även behövs en annan viktig orsak i samband med priset för att man ska besluta sig för att göra ett revisorsbyte. En studie utförd av Beattie & Fearnley (1994) visar tydligt att priset på revisorstjänsten inte har någon större inverkan till att ta ett

beslut om ett revisorsbyte där det visade sig att knappt tio procent av de undersökta revisorsbytena var förorsakade av att klienten tyckt att revisorn varit för dyr.

Företagarnas förtroende för revisorerna har de senaste åren minskat vilket lett till att klienterna allt oftare vänder sig till olika revisorer för att granska och välja ut den för klienten gynnsammaste revisorn. Detta medför att det blivit allt vanligare att klienter hör efter hos olika revisorer och begär in offerter på revisionen innan de beslutar vilken revisor de skall anlita. Därmed väljs ofta den revisor med lägst arvode istället för den som kan förväntas utföra bästa revisionstjänsten, vilket bidrar till att oberoendet och förtroendet mellan revisorn och klienten hotas. (SOU 1999:43)

H₁₂ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

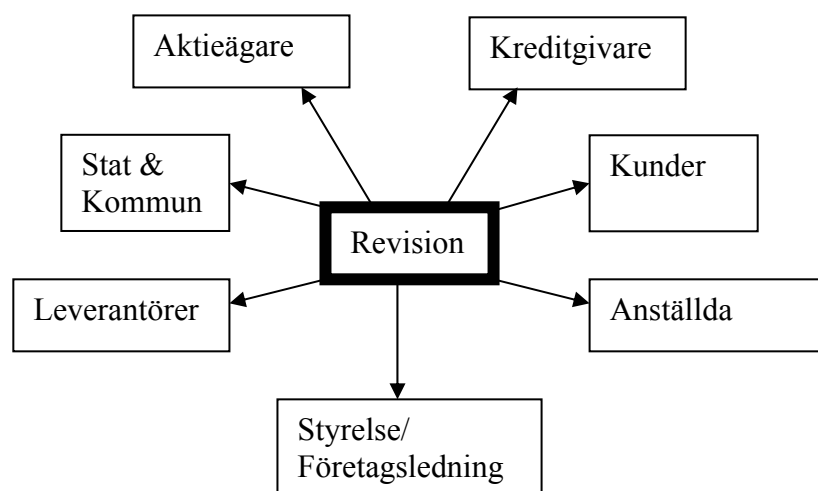
3.5.8. Rekommendationer

Att revisionsbyrå har ett starkt varumärke är en av de drivkrafter som styr en klient i sitt val av revisor (Jobber et al., 2006; Whittington, Johnson & Scholes, 2006). Vidare menar Cravens, Flagg & Glover (1994) att förutom varumärket spelar även revisorns och revisionsbyråns rykte en viktig roll i klientens revisorsval. Att klienterna är nöjda med sina beställda revisorstjänster har enligt Harris (1999) stor betydelse för en revisionsbyrå då ”mun till mun” metoden annars gör att revisorn får dåligt rykte. Denna metod är nämligen en viktig del i revisorns reklamföring då människor oftare tar till sig av andras erfarenheter än av säljarens egen marknadsföring. Jobber et al., (2006) och Harris (1999) förklarar att ”mun till mun” innebär att en person för vidare sina erfarenheter och synpunkter om en vara eller tjänst, vilket därigenom kan leda till rekommendationer om en ny och mera fördelaktig revisor.

H₁₃ Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

3.5.9. Påtryckningar från intressenter

Revisorernas och klienternas handlingsfrihet är begränsad då de i flera avseenden är beroende av omgivningens stöd. En verksamhet behöver tillgång till olika externa resurser från sina intressenter för att överleva, vilka i utbyte kräver att vissa kriterier uppfylls. Intressenter har ofta motstridiga krav men då de olika intressenternas resurser är av olika betydelse för revisorerna och klienterna, medför det att deras inverkan på beslutsfattanden har olika genomslagskraft. (Pfeffer & Salancik, 1978) I figur 5 illustreras de olika intressenter som på olika sätt har intresse av ett företags revision och därmed skulle kunna vara med och påverkar ett revisorsbyte.



Figur 5: En intressentmodell för revisorer

Revision av företag ses som en viktig kontrollfunktion där revisionsberättelsen ger tillförlitlighet och trygghet för företagets olika intressenter. Skough (2007) menar att revision kommer att fortsätta efterfrågas även om revisionsplikten tas bort då företagets intressenter ofta kräver denna företagskontroll.

En professionellt genomförd revision skapar trygghet och säkerhet för alla intressenter. Dels får resultatet stor betydelse internt i de företag och organisationer som granskas, dels skapar revisionen trovärdighet gentemot aktieägare, leverantörer, kreditgivare, myndigheter, medborgare och kunder. (Öhrlings PWC, 2007)

Enligt en engelsk studie av Collis (2003) väljer småföretag ofta att fortsätta med revision trots att deras revisionsplikt tagits bort vilket tyder på att det finns andra bakomliggande orsaker till varför företag vill bli reviderade. En sådan anledning är att de vill ha en bättre kontroll över sin verksamhet och på så sätt skydda sig mot interna bedrägerier. Intressenternas inverkan på företagets vilja till revision har också betydelse genom att de vill stärka sin trovärdighet gentemot kreditinstitutioner samt öka omgivningens förtroende för företaget. Genom att revisorernas lämnade information blivit granskad och därmed mer tillförlitlig och av högre kvalitet stärks denna trovärdighet. Vid en eventuell avskaffning av revisionsplikt för små aktiebolag i Sverige, menar därför Thorell och Norberg (2005) att många företag med stor sannolikhet kommer att välja att behålla sin revision även här, för bland annat de olika intressenternas skull.

Företagets aktieägare tillhör revisionens intressentgrupp eftersom ägarna till viss del har kontroll och insyn i verksamheten (Eriksson, 2007). Collis (2003) menar att speciellt aktiebolag som inte är helt familjeägda är av stort behov av revision då ägarna i dessa bolag ofta inte har tillgång till den interna redovisningen. Detta har visat sig i en engelsk studie, genom att majoriteten av de icke familjeägda företag som inte längre innefattar revisionsplikten, ändå valt att behålla sin revisor.

Samma studie av Collis (2003) visar även att flertalet av de företag som valt att behålla sin revisor menade att revisionen ges kontroll åt företaget samt ökar den finansiella informationens kvalitet och därmed stärker företags kreditvärdighet. Anledningen till detta är enligt Nordeas kredit- och branschanalytiker Karin Markstedt (2007) att det är viktigt för företagen att visa en tillförlitlig revision inför kreditgivarna i och med att deras ställning och inflytande över företagen har ökat på

grund av den nya förmånsrättslagen. Detta har lett till att möjligheten för företagen att få kredit har minskat då kreditgivarna kräver allt bättre säkerhet av företagen innan nya lån beviljas. Markstedt (2007) påpekar vidare hur viktigt det är, speciellt för små företag, att ha en oberoende revisor för att kreditgivarna ska kunna känna sig trygga nog att bevilja kredit åt företaget

H₁₄ Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

3.6. Sammanfattning av hypoteser

H₁ Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

En revisor som vill klättra karriärmässigt drivs av att uppnå ett starkt personligt rykte och en hög status. För att lyckas krävs både viljan till nya utmaningar och att revisorn visar framfötterna genom att anta stora och kompetenskrävande klientuppdrag, vilket kan leda till att en revisor väljer att avsäga sig en klient om de erbjuds en annan mera betydelsefull klient.

H₂ Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om revisionsuppdraget upplevs som omotiverande

För att man som revisor ska känna motivation för ett uppdrag krävs det att klienten visar uppskattning och att uppdraget är utmanande. Vidare är det viktigt att som revisor känna glädje för uppgiften samt att resultatet är tydligt och kommer att bringa betydelse. En revisor måste även känna att rätt kompetens besitts samt att klienten är samarbetsvillig och lyhörd för revisorns åsikter.

H₃ Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

En revisor satsar både tid och pengar på att stärka sina klientrelationer och på att sätta sig in i en ny verksamhet. Det kostar därmed mer för revisorn att bygga upp nya relationer än att jobba på sina redan befintliga relationer. Det är förutom kostnaden

även viktigt för en revisor att behålla sina gamla klienter då revisorns rykte och trovärdighet kan skadas om klientsamarbetena bryts för ofta.

H₄ Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

En väl fungerande relation är en förutsättning för att samarbetet ska fungera tillfredsställande. Om personkemin mellan revisorn och klienten inte stämmer är det stor risk att revisionsuppdraget inte uppnår önskad kvalitet och att samarbetet bryts. Det är även viktigt för revisorn med en stark klientrelation då detta ligger till grund för att klienten ska känna trygghet och förtroende för revisorn.

H₅ Klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

En god relation är grunden för att en klient ska känna trygghet och revisorsförtroende samt en förutsättning för att revisionen ska kunna utföras korrekt.

H₆ Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor

För att stärka intressenternas tillit vid ekonomiska svårigheter kan en klient välja att byta revisor. Syftet kan även vara att finna en annan revisor som är villig att uttala sig om ett mera fördelaktigt resultat. Risken för delade åsikter om revisionsgranskningen går även ofta isär mellan klienten och revisorn, vid svårigheter, vilket kan leda till meningsskiljaktigheter och försämrade relationer.

H₇ Små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter

Stora klienter har större behov av en revisor som är väl insatt och har mer erfarenhet av verksamheten än små företag, då deras uppdrag ofta är mer komplicerade och innefattar fler områden. Dessutom är ägarnas behov av en väl insatt revisor större i stora företag då deras insyn i verksamheten är lägre än för ägare till små företag, vilket gör att de i större utsträckning väljer att behålla sin gamla revisor.

H₈ Klienter tenderar att byta revisor om klienten är under förändring

Förändringar som påverkar till ett revisorsbyte är exempelvis företagsuppköp där det uppköpande företaget överför sin revisor till det uppköpta företaget eller andra omständigheter i verksamheten som kräver ändrad revision.

H₉ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs otillräckliga

Revisorns utbud är av stor betydelse för en klient då det ofta kan innebära ett fördelaktigt arvode om en klient köper både revisionstjänsten och sina tilläggstjänster hos samma revisor. Det kan även vara mera kvalitetsmässigt och tidsmässigt effektivt att använda samma revisor till alla inköpta tjänster.

H₁₀ Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

Olika verksamheter har olika behov och kräver olika kompetens. Revisorer är ofta specialiserade inom olika områden och olika branscher vilket medför att en klient kan behöva byta en revisor om efterfrågan på revisionskunskaperna förändras.

H₁₁ Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

Tillgängligheten är ett krav för en bra relation. För att en klient ska uppleva uppdraget som tillfredställande och revisorn som engagerad krävs det att denne finns till hands när klienten är i behov av dess revisorstjänster.

H₁₂ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

Om kostnaden för en viss revisor överstiger nyttan av dess tjänster kan klienten komma att byta till en annan billigare revisor. En annan orsak som kan bidra till att klienters toleransnivå för arvodet är lågt är att tilltron till revisorers arbete minskat och därigenom anses inte längre deras tjänster ha samma höga status som förr.

H₁₃ Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

Om en klient hör talas om en annan bättre eller mera fördelaktig revisor ökar sannolikheten för ett revisorsbyte. Rekommendationer från omgivningen är därmed en stor påverkningsfaktor och drivkraft till att en klient väljer att byta revisor.

H₁₄ Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

Då ett företags överlevnad till stor del är beroende av sina intressenter, besitter dessa en stor makt till att påverka olika verksamhetsbeslut. Exempelvis kan ett företags kreditgivare kräva att ett företag använder en, i deras ögon, trovärdigare revisor då kreditvärdighet påverkas av om revisionen är tillförlitlig eller inte.

3.7. Kapitelsammanfattning

Det finns både tvingande och frivilliga drivkrafter bakom ett revisorsbyte. De tvingande bytena grundas på lagar och föreskrifter om bland annat kravet på en revisors oberoende, vilket kontrolleras genom analysmodellen och kan skyddas av ett rotationssystem. Frivilliga byten är något som revisorerna eller klienterna själva valt och är därmed inte lagstadgade. Ett frivilligt revisorsbyte grundas istället på att de båda parterna av olika anledningar vill förbättra sin situation och därmed agerar för sin egen vinnings skull.

De i teorin framtagna drivkrafter som frambringar ett revisorsbyte från revisorns perspektiv är om revisorn vill klättra karriärmässigt genom att anta nya och mer kompetentkrävande klintuppdrag och därigenom visa framfötterna. En annan revisorsdrivkraft för ett klientavsägande är om revisionsuppdraget är omotiverande genom att inte vara, för revisorn, utmanande och bringa uppskattning. Även personkemin och relationen till klienten har stor betydelse för om en revisor kommer att behålla eller avsäga sig en klient. Det satsas både tid och pengar på tillfredställande klientrelationer vilka är en förutsättning för att samarbetet ska vara väl fungerande och uppdraget kunna uppnå en hög kvalitet.

En bra relation har även stor betydelse för klienten då denna ligger till grund för klientens trygghet och förtroende för revisorn. Är relationen till revisorn inte bra tenderar klienten att byta revisor, i hopp om att finna en annan revisor där personkemin överensstämmer i högre utsträckning. Även klienter i ekonomisk svårighet tenderar att byta revisor om de vill stärka intressenternas förtroende eller om de hoppas finna en revisor som är villig att framföra ett mera fördelaktigt resultat. Det har även visat sig att små klienter i större utsträckning byter revisor än stora företag, samt att klienter som av olika anledningar befinner sig under någon form av förändring oftare byter revisor än andra klienter. Andra drivkrafter bakom ett revisorsbyte är om klienten inte tycker att revisorns utbud av övriga tjänster är tillräckliga, eller om deras verksamhet kräver speciell revisorskunskap som deras nuvarande revisor inte besitter. Även revisorns tillgänglighet och uppdragsarvode har stor betydelse för om klienten ska behålla sin gamla revisor eller inte samt om de har fått några rekommendationer från omgivningen om fördelaktigare revisorer, eller påtryckningar från sina intressenter som vill att de av olika anledningar ska byta revisor.

4. Empiri

I detta kapitel framställs och motiveras studiens valda metod för insamlad data. Både primär- och sekundärdata har använts för att testa de i teorin framtagna hypoteserna. Primärdatan är inhämtad via webbenkäter och sekundärdatan via årsredovisningar och internethemsidor. Vidare diskuteras studiens trovärdighet genom en granskning av reliabiliteten och validiteten. Slutligen skildras uppsatsens operationalisering genom en beskrivning av enkätens- och dess frågors utformning samt av målpopulationens urvalet och undersökningens bortfall.

4.1. Val av empirisk metod

Uppsatsens syfte är att förklara de drivkrafter som ligger bakom att en revisor väljer att avsäga sig en klient samt att en klient väljer att byta revisor. I teorikapitlet identifierades olika drivkrafter vilka sedan utformats till studiens hypoteser.

För att kunna testa de framtagna drivkraftshypoteserna var det lämpligt att nå ut till en stor målpopulation där sannolikheten att täcka samtliga hypoteser är som störst. Då drivkrafterna redan var framtagna och därmed endast skulle granskas, genomfördes studien med slutna frågor. Målet har alltså inte varit att finna ytterligare faktorer som kan driva fram ett byte utan att testa de i teorikapitlet framtagna hypoteserna.

Studien är utförd som en surveyundersökning, där revisorerna och klienterna har nåtts via enkäter (se Bilaga 1B och 2B) och där urvalsgrupperna har använts för att generalisera undersökningens resultat. Enkäten är utdelad via webben då detta är både den billigaste och den snabbaste kvantitativa undersökningsmetoden. Alternativet hade varit att antingen skicka ut dem via post vilket hade blivit betydligt dyrare, eller att ringa runt till de olika revisorerna och företagen för att ställa enkätfrågorna vilket hade varit tidsmässigt krävande. Därmed valdes båda dessa metoder bort.

Nackdelen med webbenkäter är att respondenterna inte kan få svar på eventuella oklarheter och funderingar direkt, utan måste skicka sina frågor via e-post och vänta på svar. Denna nackdel vägs dock upp av att en webbenkät upplevs som mera anonym än exempelvis en telefonsurvey, vilket gör att de tillfrågades svar blir trovärdigare än om frågorna blivit direkt ställda och därmed krävt direkta svar.

Innan webbenkäterna delades ut till de slumpmässigt utvalda revisorerna och klienterna, testades de preliminära enkätformulärens frågor i så kallade pilotundersökningar, vilket enligt Ejlertsson, (2005) är ett viktigt steg innan en enkät skickas ut till respondenterna. Detta gjordes för att finna eventuella fel och tveksamheter i frågeformuleringarna och i enkätens utformning för att öka enkätens totala kvalitet och därmed säkerställa en hög standard. I vardera av de båda testpanelerna, har sju personer med blandade bakgrunder ingått. Enligt Christensen, Andersson, Carlsson & Haglund (2001) är det lämpligt att frågorna testas på fem till tio personer, vilka sedan intervjuas angående deras upplevelser av enkäterna för att öka dess kvalitet. I testgruppen för revisorsenkäten ingick två revisorer, två revisorsassistenter, två civilekonomer samt en person utan akademiska studier och utan erfarenheter från revisorsbranschen. I testpanelen för klientenkäten ingick två företagare, två företagskonsulter, två personer med akademiska bakgrunder samt en person utan någon akademisk utbildning eller erfarenhet från ekonomibranschen.

4.2. Primär och sekundärdata

För att kunna testa studiens hypoteser har både primärdata och sekundärdata använts. Primärdatan har hämtats via två skilda enkätundersökningar, varav en riktad till revisorerna och en riktad till klienterna. Som komplement till primärdatan har även klienternas årsredovisningar, så kallad sekundärdata, använts för att finna vissa bestämda nyckeltal som behövts för att klassificera företagen i olika grupper.

4.3. Validitet och reliabilitet

Att en studie besitter hög validitet innebär enligt Saunder et al (2007) att det som mäts verkligen var det som avsågs att bli mätt. I denna studie är säkerställandet av validiteten varierande då vissa hypoteser är av ett sådant slag att direkt kopplade frågor kan anses vara ”känsliga” för respondenterna att besvara, vilket medförde att de behövde testas för ett antagande istället för ett säkerställande. Ett annat hot mot validiteten är då svarsfrekvensen har högt bortfall vilket har försökts undvikas genom flera olika åtgärder som beskrivs i empirin.

För att reliabiliteten ska bli hög krävs det att resultatet är rättvisande genom att teorin och empiristudien omfattas av korrekt data som frambringar tillförlitlig information. Detta ska medföra att en likadan studie vid ett senare tillfälle kan göras om och generera samma resultat. (Saunders et al, 2007)

4.4. Operationalisering

För att kunna testa studiens framtagna hypoteser har lämpliga frågor med förutbestämda svarsalternativ utformats i två olika enkäter.

4.4.1. Webbenkätens utformning

Webbenkäterna inleds med frågor angående respondenternas arbetsplats och i klienternas fall även angående deras yrkestitel. Anledningen till att intervjuobjekten blev tillfrågade om sin arbetsplats var att denna information krävdes för att kunna dela in undersökningsdeltagarna i grupper om stora och små företag respektive revisionsbyråer. Frågan om yrkestitel ställdes för att kunna kontrollera tillförlitligheten av svaren.

I revisorsenkäten ställs frågan angående revisorns yrkestitel som en sluten fråga med kodade svarsalternativ (Lundahl & Skärvad, 1999), där revisorerna blir tillfrågade om de är godkända eller auktoriserade samt om de är delägare i revisionsbyrån. Denna fråga är till skillnad från övriga enkätfrågor ställd så att respondenterna kan

ange mer än ett svarsalternativ, då en delägare ofta är antingen en godkänd eller auktoriserad revisor i grunden.

De följande frågorna var direkt kopplade till studiens hypoteser och ställdes som slutna frågor där respondenterna skulle ange till hur stor del olika påståenden stämde in på deras klientförbindelser respektive på deras företag. Slutna frågor är enligt Christensen et al (2001) lättare att besvara då de tillfrågade enbart behöver ta ställning till om de instämmer eller inte på de färdiga svarsalternativen. Nackdelen med slutna frågor är att respondenterna i stor utsträckning är styrda i sina svar vilket medför att inga nya drivkrafter som inte tidigare uppmärksammats blir synliga, men då syftet inte varit att finna nya drivkrafter utan att pröva de under teorikapitlet framtagna hypoteserna, var det i denna studie likväl lämpligt med slutna frågor.

Respondenterna fick svara på en ordinalskala markerad från 1 till 6, där 1 betydde instämmer inte alls och 6 betydde instämmer helt. Anledningen till att skalan hade ett jämnt antal svarsalternativ var för att uppnå att enkätdeltagarna skulle tvingas ta ställning till påståendena. Vid en jämn skala försvinner möjligheten för respondenten att vara neutral genom att ange medeltalet i skalan, men som komplement till den ställningstagande skalan tillfördes istället en svarsruta med ”vet ej” för att inte gå miste om de respondenter som inte kunde ta ställning till påståendena. Fördelen med att ha en jämn skala och istället tillägga en extra ruta är att det blir tydligare vad respondenten menar än om de kunnat svara med medeltalet, då det inte går att avgöra om denna ruta innebär att respondenten ”inte vet” eller verkligen menar att påståendet stämmer någorlunda.

För att kunna se om det fanns något samband mellan klienternas svar angående deras företag och relation till revisorn, har enkäten avslutats med frågan om de bytt revisor under de senaste tio åren och i så fall hur många gånger samt vilka år dessa byten skett. Som en sista följdfråga till de klienter som angett att de bytt revisor under den angivna perioden skulle respondenterna ange om det vanligtvis är revisorerna eller företaget själv som tar initiativ till att avsluta samarbetet.

4.4.2. Utformning av enkätfrågor

Hypotes ett till fyra hör till revisorsperspektivet. Då dessa frågor är ställda i form av direkt koppling till huruvida den tillfrågade revisorn skulle välja att avsäga sig en klient eller inte beroende av de olika angivna påståendena, uppnås kontroll av om hypoteserna kan falsifieras eller inte.

Frågorna i klientenkäten kan egentligen bara motbevisa hypoteserna 5 till 14. Det kan inte säkerställas att klienternas verkliga anledningar till ett revisorsbyte har med de ställda påståendena och deras svar att göra. Däremot kan det antas att ett instämmande på ett påstående har ett samband med deras beslut att byta revisor.

Hypotes 1: Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

Testas av frågorna 3a och 3b i revisorsenkäten där revisorerna anger till hur stor del påståendena stämmer om att de skulle välja att avsäga sig en klient om de blev erbjudna en annan större klient eller ett mera utmanande uppdrag.

Hypotes 2: Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om uppdraget upplevs som omotiverande

Testas av frågorna 3e och 3f i revisorsenkäten där revisorerna anger till hur stor del påståendena stämmer om att de skulle välja att avsäga sig en klient om de kände omotivation för klientens revisionsuppdrag eller om de upplevde att klienten nonchalerade deras förslag till olika förbättringar.

Hypotes 3: Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

Testas genom frågorna 3g och 3h i revisorsenkäten där revisorerna anger till hur stor del påståendena stämmer om att de upplever att relationen till deras långvariga klienter är trivsammare än till deras nya klienter, samt att de känner sig omotiverade inför att anta nya klienter. Dessa frågor besvarar inte hypotesen direkt utan används för att kunna dra en förmodad indirekt slutsats.

Hypotes 4: Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

Testas av frågorna 3c och 3d i revisorsenkäten där revisorerna anger till hur stor del påståendena stämmer om att de skulle välja att avsäga sig en klient om det uppstod osämja mellan revisorn och klienten eller om personkemin var otillfredsställande.

Hypotes 5: Klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

Testas genom fråga 3d i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet stämmer om att de upplevt relationen till sin revisor som otillfredsställande.

Hypotes 6: Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att vilja byta revisor

Då sannolikheten för att klienterna uppriktigt ska ange att de befunnit sig i svårighet antas vara låg, har ingen direkt fråga angående svårighet ställts. Klienterna har istället ombetts svara på frågan om vilket företag de är verksamma på, vilket sedan har använts som underlag för att testa hypotesen genom sekundärdata. Genom denna information har klienterna delats in i grupper om huruvida företagen befinner sig i svårighet eller inte, baserat på deras soliditet och kassalikviditet. Denna gruppering sätts sedan i samband med huruvida klienterna angett att de bytt revisor eller inte.

Definitionen för att ett företag ska befinna sig i svårighet lyder i denna studie enligt följande: Soliditeten (andelen eget kapital av företagets totala kapital) får inte understiga 25% och kassalikviditeten (företagets kortfristiga betalningsförmåga) får inte understiga 100%. (Se figur 6).

	Hög soliditet $\geq 25\%$	Låg soliditet $< 25\%$
Hög kassalikviditet $> 100\%$	Ej i svårighet	I svårighet
Låg kassalikviditet ≤ 100	I svårighet	I svårighet

Figur 6: Företag i svårighet

Hypotes 7: Små klienter tenderar att ha större benägenhet att byta revisor än stora klienter

Då klientens storlek går att finna via sekundärdata, och alltså inte behöver besvaras av klienten själv, är denna hypotes testad genom data från företagens årsredovisningar, där klienterna grupperats i form av stora och små företag. Klienterna har därmed inte blivit tillfrågade om företagets storlek utan endast besvarat frågan om vilket företag de är verksamma på. Stora företag definieras enligt årsredovisningslagen (1:3§) via 50-25-50 regeln där alla företag som antingen överstiger 50 anställda, 25 miljoner i balansomslutning eller 50 miljoner i nettoomsättning räknas som stora. Denna gruppering sätts sedan i samband med huruvida klienterna angett att de bytt revisor eller inte.

Hypotes 8: Klienter tenderar att behålla sina revisorer längre om klienten är under förändring

Testas genom fråga 3a i klientenkäten där klienten ska ange till hur stor del påståendet om att deras företag genomgått någon större förändring stämmer.

Hypotes 9: Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs otillräckliga

Testas genom fråga 3c i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet om att de upplevt revisorns utbud av övriga tjänster som otillräckliga stämmer.

Hypotes 10: Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

Testas genom fråga 3f i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet att de upplevt revisorns specialkunskaper som otillräckliga stämmer.

Hypotes 11: Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

Testas genom fråga 3b i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet om att de upplevt revisorn som otillgänglig stämmer.

Hypotes 12: Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

Testas genom fråga 3g i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet om att de upplevt revisorns arvode som för högt stämmer.

Hypotes 13: Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

Testas genom fråga 3h i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet om att de fått rekommendationer om en annan bättre revisor stämmer.

Hypotes 14: Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

Testas genom fråga 3e i klientenkäten där klienten skulle ange till hur stor del påståendet om att de upplevt påtryckningar från sina intressenter angående valet av revisor stämmer.

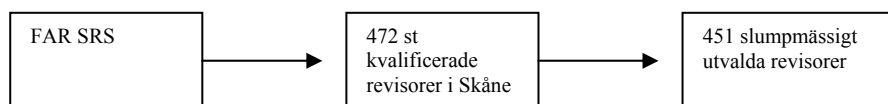
4.5. Urvalspopulation

Urvalet har genomförts som ett strategiskt icke-sannolikhetsurval, där alla revisorer och klienter inte haft samma möjlighet att komma med i urvalet (Christensen et al, 2001). Revisorernas slumpmässiga urval begränsades dels av kravet på att de skulle vara medlemmar i FAR SRS och dels av kravet på befintlig e-postadress. Vid

klienternas urval bestod begränsningen dels av att Torget.se endast ger ut 300 företag per kommun och dels av kravet på befintlig hemsida med angiven e-postadress.

4.5.1. Urval av revisorer

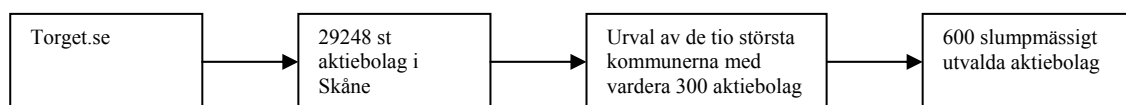
De revisorer som blivit utvalda att besvara enkäten har samlats in via FAR SRS hemsida, där alla FARS kvalificerade medlemmar finns dokumenterade. Med tanke på uppsatsens tidsgräns, avgränsades urvalet till att enbart innefatta de revisorer som är verksamma i Skåne. Totalt fanns 472 kvalificerade revisorer i FARS register över Skåne, varav alla utan angiven e-mail adress genast valdes bort. Slutligen fanns det 451 revisorer kvar som enkäten blev utskickad till. (Se figur 7).



Figur 7: Urval av revisorer

4.5.2. Urval av klienter

Klienturvalet har hämtats från Torget.se, där Sveriges aktiebolag går att finna. Torget.se har vissa urvalsbegränsningar vilka innebär att sökmotorn endast tar fram 300 företag per geografisk sökning. Totalt fanns i Skåne 29248 stycken aktiebolag registrerade på Torget.se, varav 600 slutligen blivit utvalda. Dessa aktiebolag valdes ut genom att de tio största kommunerna, baserat på antalet invånare, i Skåne togs fram vilka vardera innefattade 300 aktiebolag. Sammanlagt fanns nu 3000 aktiebolag utvalda vilka sedan sorterades genom att endast de företag med angiven webbsida behölls. Därefter valdes de 600 första företag med e-postadress ut till att innefatta det slutliga klienturvalet. (Se figur 8).



Figur 8: Urval av klienter

4.5.3. Bortfall

För att öka svarsfrekvensen skickades det tillsammans med internetlänken, till webbenkäten, även ut ett introduktionsbrev direkt till revisorerna samt till den ekonomiansvarige på företagen (se bilaga 1a och 2a). Inledningsvis beskrevs studiens uppkomst och syftet med enkäterna samt deras svars betydelse för studien. Vidare försäkrades respondenternas anonymitet genom en kortfattad förklaring av hur bearbetningen och redovisningen av deras svar skulle komma att hanteras. Eventuella tveksamheter och funderingar angående enkäterna eller respondenternas anonymitet hänvisades till i brevet angivna e-postadresser.

Det visade sig efter utskick av enkäten att flera respondenter hade frågor, funderingar och kommentarer vilka samtliga snarast besvarades. Exempel på detta var frågor och funderingar angående varför just deras företag/revisionsbyrå blivit utvalt samt tveksamheter angående enkäternas anonymitet. Andra var vänliga och meddelade att de var fel person till att besvara frågorna men att de vidarebefordrat enkäten till rätt kontaktperson. Det fanns dessutom några respondenter som svarade att de inte kunnat öppna internetlänken och besvara enkäten och för att inte mista dessa svarsdeltagare fick de istället enkäten i form av ett bifogat worddokument.

Några bortfall blev direkt synliga då brevet returnerades omgående på grund av felaktig e-postadress (mail return) eller på grund av att respondenten var otillgänglig på grund av tjänstledighet. Andra direkta bortfall av känd anledning innefattar de respondenter som besvarat det utsända mailet med förfrågan om enkätbesvarning och ursäktat sig med olika anledningar till varför de inte hade möjlighet att besvara enkäten, såsom exempelvis att de nyss startat företaget och inte hunnit bilda sig någon uppfattning om revisorn eller i revisorernas fall att de inte längre var verksamma som revisorer. Vidare har ett relativt stort bortfall uppstått av okänd anledning, vilket troligen beror på tidsbrist och ointresse från respondenternas sida. Slutligen inkom en svarsfrekvens på 22,4 % från revisorerna och på 18,5 % från klienterna. (Se Tabell 1)

	Revisorer	Klienter
Utskickade	451	600
Mail return	-26	-16
Tjänstlediga	-18	-5
Bortfall av kända anledningar	-4	-19
Bortfall av okänd anledning	<u>-302</u>	<u>-449</u>
Totalt bortfall	-350	-489
Besvarade enkäter	101	111
Svarsfrekvens	22,40%	18,50%

Tabell 1: Bortfallsanalys

Tio dagar efter det att samtliga enkäter skickats ut, stängdes webblänken ner och respondenternas svar samlades in. De revisorer och klienter som inte besvarat enkätfrågorna vid första förfrågan har inte blivit tillfrågade på nytt, då påminnelser från de undersökande i hopp om att öka svarsfrekvensen, frambringar opålitliga enkätsvar och därmed missvisande resultat (Dunn et al., 2004). Då valet stod mellan en hög svarsfrekvens eller hög pålitlighet, valdes det sistnämnda.

4.5.4. Svarsfördelning

För att undersöka om det finns risk för snedvridningar av enkätresultaten undersöks hur många av de besvarade enkäterna som kommer ifrån stora respektive små revisorer samt hur många enkäter som blivit besvarade av stora respektive små klienter.

Totalt skickades 451 enkäter ut till revisorer, varav 181 gick till revisorer verksamma vid någon av de fyra stora revisionsbyråerna (Big 4) och 270 enkäter till revisorer verksamma vid andra byråer (små). Bland de besvarade enkäterna (101 stycken) fanns, förutom de fyra revisorer som inte angett vilken byrå de tillhörde, 41 revisorer från Big 4 och 56 revisorer från små byråer. (Se tabell 2) Vidare är det intressant att

nämna att de båda revisorsgrupperna varit likvärdigt svarsbenägna då 20,8 % (41/197) av revisorerna från Big 4 och 22,0 % (56/254) av revisorerna från övriga revisionsbyråer besvarat enkäten.

	Stora	Små	Totalt
Utskickade (st)	197	254	451
Utskickade (%)	43,7	56,3	100
Besvarade (st)	41	56	97
Besvarade (%)	42,3	57,7	100

Tabell 2: Fördelning mellan stora respektive små revisorer

Då det inte gått att finna tillräckliga uppgifter om samtliga klienter som blivit tillfrågade om att besvara enkäten, går det inte att säkert fastställa hur många klienter som enligt 50-25-50 regeln tillhörde gruppen stora klienter respektive små klienter. Däremot finns tillräcklig information för att uttala sig om klienternas storlek bland de besvarade enkäterna.

Totalt besvarades 111 klientenkäter varav 87 stycken gick att fastställa storleken på. Utav dessa 87 enkäter kom 33 stycken från stora klienter och 54 stycken från små klienter, vilket innebär att fördelningen mellan de 111 besvarade enkäterna var 29,7 % från stora klienter, 48,6 % från små klienter och 21,6 % utan storleksbedömning. Här finns därmed en viss snedfördelning då merparten (48,6%) av de kända besvarande klienterna tillhör gruppen stora klienter. (Se tabell 3)

	Stora	Små	Vet ej	Totalt
Besvarade (st)	33	54	24	111
Besvarade (%)	29,7	48,6	21,6	99,9

Tabell 3: Fördelning mellan stora respektive små klienter

4.6. Kapitelsammanfattning

Den empiriska studien har utförts som en kvantitativ surveyundersökning via enskilda enkäter till både revisorerna och klienterna. Enkäterna har varit utformade som webbenkäter då denna metod är både det billigaste och snabbaste sättet att samla in primärdata på. Innan utskick av enkäterna testades deras utformning och frågor genom en oberoende pilotundersökning för att öka kvaliteten i hopp om att på så sätt även öka svarsfrekvensen.

Insamlingsdatan som använts i studien för att testa hypoteserna, kommer både primärt direkt ifrån enkäterna och sekundärt via klienternas hemsidor och årsredovisningar. Även trovärdigheten har kontrollerats genom en diskussion av studiens validitet och reliabilitet för att se om den uppfyller dessa krav.

Operationaliseringen består av att undersökningen har gjorts genom två stora och slumpmässigt utvalda revisors- och klientpopulationer för att stärka antagandet om hypotestestningens generalisering. Webbenkäternas frågor är utformade så att de ska täcka upp samtliga hypoteser genom att de tillfrågade ombads besvara ett antal påståenden som de skulle instämma med på en skala från 1 till 6. Denna jämna skala antogs för att undgå att respondenterna av slentrian väljer att svara med skalans medeltal. Majoriteten av frågorna bestod av slutna och kodade svarsalternativ, men även några öppna frågor har använts där de tillfrågade har ombetts att lämna information som förenklar klassificeringen av olika gruppindelningar.

5. Analys

I detta kapitel testas studiens hypoteser var för sig, genom insamlad data för att undersöka huruvida de olika påstådda drivkrafterna påverkar till ett revisorsbyte. Revisorernas perspektiv prövas genom beskrivande statistik för att se om det finns några belägg för de framtagna påståendena eller om de går att förkasta. Hypoteserna utifrån klienternas perspektiv testas både genom beskrivande statistik och genom t-test för de påståenden som har både en beroende- och en oberoende variabel. Slutligen görs en sammanställning av samtliga hypotesers signifikans.

5.1. Revisorer

Till hur stor del instämmer revisorererna på att avsäga sig en klient på grund av de olika påståendena? Då det inte finns någon beroendevariabel till hypoteserna angående revisorernas drivkrafter till att avsäga sig en klient, är påståendena om revisorererna testade genom beskrivande statistik. För att kontrollera om det finns några tendenser som styrker påståendena eller om de går att förkasta, har revisorernas svar sammanställts i tabell 4 där det går att avläsa medelvärdena för revisorernas instämmande på de olika drivkraftsvariablerna. (Aronsson, 1994)

Ur Tabell 4 kan det utläsas hur många revisorer, av de totalt 101 svarande, som besvarat vart och ett av påståendena. Av denna går det att se en viss tendens till skillnader i svarsfrekvens mellan de olika påståendena som revisorererna skulle ta ställning till. En jämförelse av svarsfrekvensen mellan exempelvis personkemin betydelse och drivkraften till att avsäga sig en klient om de blev erbjuden en större och mera betydelsefull, visar tydliga skillnader. Detta kan antas tyda på att det sistnämnda påståendet upplevs som mera känsligt och obehagligt att besvara då detta karriärpåstående enbart tyder på själviska drivkrafter och inte i någon mening gynnar klienten.

Jag skulle välja att avsäga mig en klient om...	Antal	Medel
1. ... jag blev erbjuden en annan större klient	94	2,23
2. ... jag blev erbjuden ett annat mer utmanande uppdrag	98	2,62
3. ... det uppstod osämja mellan mig och klienten	98	5,49
4. ... personkemin mellan mig och klienten var otillfredsställande	100	4,77
5. ... jag kände omotivation för klientens revisionsuppdrag	96	4,16
6. ... jag upplevde att klienten nonchalerar mina förslag till olika förbättringar	97	4,45
7. Jag upplever att relationen till mina långvariga klienter är trivsammare än till mina nya klienter	95	3,14
8. Jag känner mig omotiverad inför att anta nya klienter	99	1,40

Tabell 4: Medelvärde över revisorernas instämmande

Revisorerna har besvarat påståendena på en skala 1 till 6 varav 3,5 är medelvärdet, vilket innebär att ett genomsnittssvar på över 3,5 antas betyda att revisorerna instämmer på gällande påstående och att ett genomsnittssvar på under 3,5 kan tolkas som att revisorerna inte instämmer på påståendet.

Tabell 4 visar att revisorer överlag skulle avsäga sig en klient om det uppstod osämja, om personkemin inte var tillfredsställande, om de kände omotivation för uppdraget samt om klienten visade nonchalanta tendenser. Däremot instämmer inte revisorerna på att de skulle avsäga sig en klient om de blev erbjudna något större eller ett mera utmanande uppdrag. Vidare visade det sig att revisorerna med knapp marginal inte upplever relationen till en långvarig klient som mera tillfredsställande än till en ny klient, men menar ändå att omotivationen till att anta nya klienter är markant låg.

5.1.1. Testning av revisorshypoteserna

För att se om de olika hypoteserna går att förkasta eller inte förkasta, testas de tillhörande påståendenas medelvärde och sätts in i olika samband. Inledningsvis granskas påståendena var för sig för att testa om det finns belägg för dem. Därefter beräknas det totala medelvärdet av de båda hypotespåståendena för att se om de tillsammans lägger till grund som belägg för ett samband eller går att förkasta.

Den använda formeln för det totala medelvärdet lyder:

$$\mu_H = (N_{n1} * M_{n1} + N_{n2} * M_{n2}) / (N_{n1} + N_{n2})$$

μ_H = Medelvärdet för hypotesen

N_n = Antalet svarande revisorer på påstående n

M_n = Medelvärde för instämmande av påstående n

Slutligen testas påståendena åtskiljt vart för sig i syfte att se samband och skillnader mellan de olika revisorsgrupperna som delats in i stora eller små revisionsbyråer, delägare eller inte delägare samt godkända eller auktoriserade revisorer. Differensen skildras inledningsvis via olika diagram för att ge en överskådlig bild av resultatet och testas sedan i så kallade t-test för att kunna se om de eventuella skillnaderna är signifikanta.

Innan genomförande av ett t-test, krävs kontroll av att beroendevariabeln och oberoendevariablerna är normalfördelade vilket enligt Aronsson (1994) normalt sett testas genom Kolmogorov-Smirnov testet. I denna studie behövs dock inte detta test utföras då det i varje revisorsgrupp finns en svarsfrekvens på över 30 stycken (se tabell 5), vilket enligt Dahlström (2000) per automatik innebär att kravet för att kunna genomföra en normalfördelningskurva är uppfyllt.

Revisorsgrupp	Antal
Stora revisionsbyråer	41
Små revisionsbyråer	56
Godkända revisorer	44
Auktoriserade revisorer	57
Delägare	32
Inte delägare	69

Tabell 5: Revisorsgruppering

I ett t-test jämförs medelvärdena i två olika variabelgrupper av slumpmässigt utvalda urval, under förutsättning att kravet på storleken av besvarade enkäter är uppfyllt, samt att kravet på bakomliggande och godkänd normalfördelning uppfylls (Aronsson 1994).

Konfidensgraden för signifikansbestämmande har satts till 90 %, vilket innebär att en t-testsvariabel på över 0,100 inte är signifikant och därmed går att förkasta, samt att en variabel på under 0,100 inte går att förkasta då den är signifikant. Vidare är det lämpligt att vid signifikans även bedöma signifikansens styrka, vilken i denna studie bedöms beroende på följande nivåer:

Signifikansnivå (X): Styrka:

$X < 0,01$ *Starkt signifikant*

$0,01 \leq X \leq 0,05$ *Signifikant*

$0,05 < X \leq 0,1$ *Svagt signifikant*

$0,1 < X$ *Ej signifikant*

Hypotes 1: Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

Av tabell 4 går det att avläsa att revisorerna inte instämmer på påståendet om att de skulle avsäga sig en klient för att de blev erbjudna en annan större klient, då medelvärdet på detta påstående endast uppgick till 2,23. Inte heller instämmer revisorerna på att de skulle välja att avsäga sig en klient med anledning av att de blivit erbjudna någon mera utmanande klient, vilket styrks av det låga medelvärdet på 2,62. En jämförelse mellan dessa påstående visar en viss tendens till att revisorerna i större omfattning skulle avsäga sig en klient om de fick möjlighet att arbeta med ett mera utmanande klientuppdrag än om de blev erbjudna en större klient.

Medelvärdet för hypotesens båda påståenden blir $(94*2,23+98*2,62) / (94+98) = 2,43$, vilket även detta är under medelvärdet och därmed innebär att revisorerna inte instämmer på hypotesen totalt sett. Detta styrker att hypotes 1 går att förkasta då det inte finns något belägg för den.

Revisorer från stora och små revisionsbyråer

En jämförelse mellan stora och små revisionsbyråer visar att revisorer som är verksamma på stora revisionsbyråer i större utsträckning skulle välja att avsäga sig en klient både om de blev erbjudna en större klient och ett mera utmanande klientuppdrag, än revisorer som är verksamma på små revisionsbyråer. Genomförda t-test visar att skillnaderna är signifikanta både i fråga om större klienter (0,033) och i fråga om ett mera utmanande klientuppdrag (0,040) och går därmed inte att förkasta. Detta tyder på att de stora revisionsbyråernas revisorer tenderar att sträva efter att klättra karriärmässigt i högre grad än de små revisionsbyråernas revisorer, vilket kan kopplas samman med att de revisorer som är verksamma i stora byråer ser större möjligheter till att klättra karriärmässigt och höja sin ställning inom byrån än de revisorer som arbetar i små byråer. (Se diagram 1)

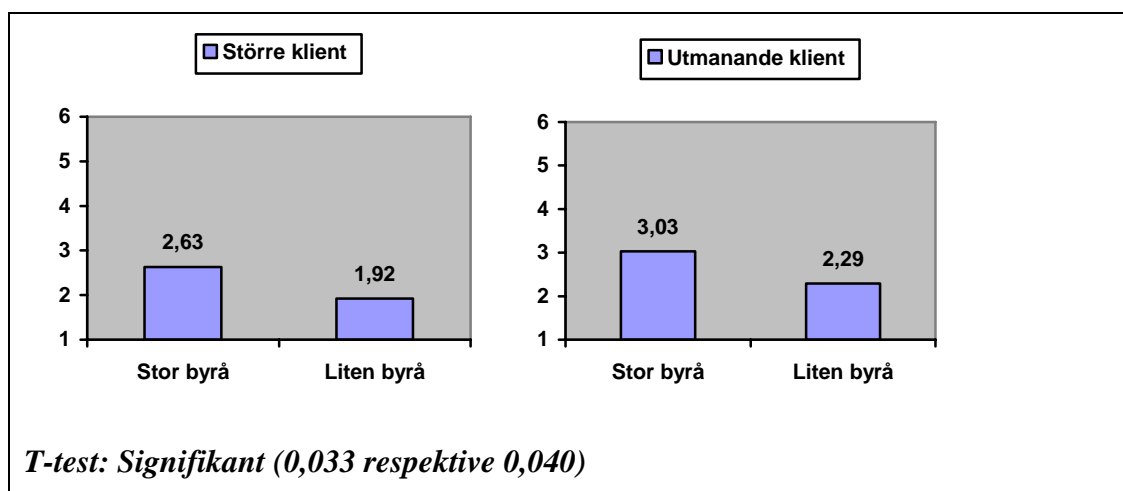


Diagram 1: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 1

Delägare och icke delägare

Det finns även skillnader mellan de revisorer som inte är delägare och de som är delägare. Icke delägare instämmer i större utsträckning än delägare på att de skulle välja att avsäga sig en klient om de blev erbjudna en större eller en mer utmanande klient. Detta tyder på att en delägare redan har gjort sin karriärklättring och inte behöver visa framfötterna och sin kompetens på samma sätt som en icke delägare som vill avancera. (Se diagram 2) Dock är dessa båda skillnader inte signifikanta då skillnaden i fråga om påståendet om att välja en större klient uppgår till 0,240 och i fråga om att välja en mera utmanande klient till 0,355. Påståendet om att det skulle finnas skillnader mellan delägare och icke delägare går därmed att förkasta.

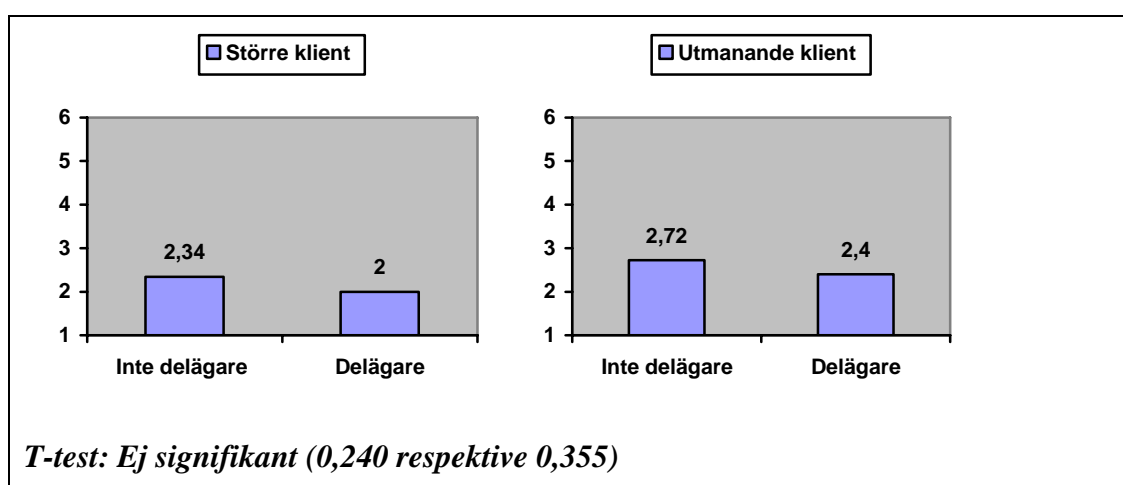


Diagram 2: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 1

Godkända och auktoriserade revisorer

Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer visar att det finns en viss tendens till att en auktoriserad revisor i högre utsträckning skulle avsäga sig en klient om han blev erbjuden en större klient än en godkänd revisor. Vidare går det att avläsa att en godkänd revisor i något högre utsträckning skulle välja att avsäga sig en klient för en annan mera utmanande klient. Skillnaderna mellan de båda revisorsgrupperna är dock inte signifikanta, vilket innebär att ett påstående om funna skillnader går att förkasta. (Se diagram 3)

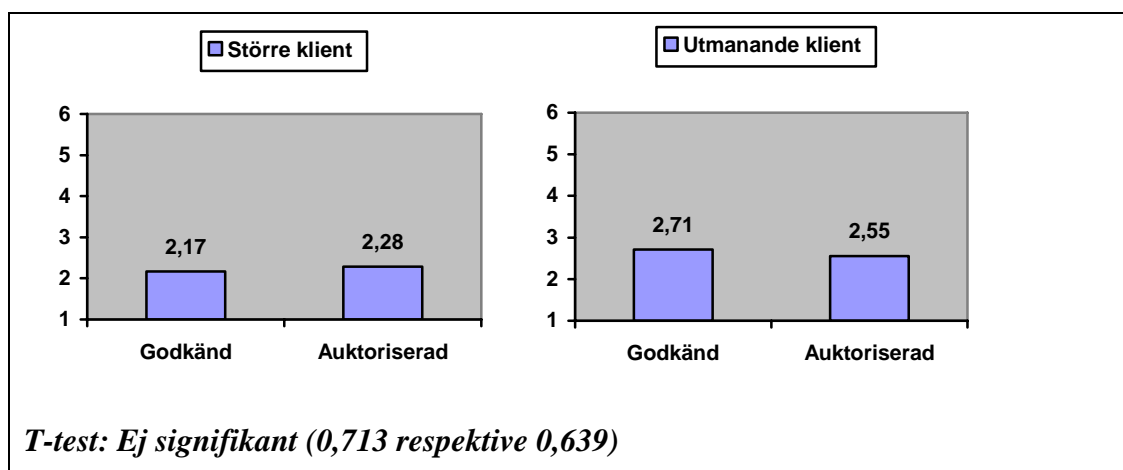


Diagram 3: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 1

Hypotes 2: Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om uppdraget upplevs som omotiverande

Den genomförda revisorsstudien (se tabell 4) visar att revisorerna instämmer på påståendet om att de skulle välja att avsäga sig en klient om de kände sig omotiverade för klientuppdraget, då medelvärdet för detta påstående uppgår till 4,16. Även påståendet om att de skulle välja att avsäga sig en klient om de upplevde att klienten nonchalerade deras granskning och förslag till förbättringar styrks av ett besvarat medelvärde på 4,45. Båda dessa påståenden stärker därmed hypotes 2 om att revisorer tenderar att avsäga sig en klient om de upplever uppdraget som omotiverande.

En sammanslagning av påståendena 5 och 6 (se tabell 4) ger det totala medelvärdet för instämmandegraden av hypotes 2. Medelvärdet blir $(96 \cdot 4,16 + 97 \cdot 4,45) / (96 + 97) = 4,31$ vilket är över medel och därmed innebär att det finns stöd för hypotes 2.

Revisorer från stora och små revisionsbyråer

I fråga om att revisorerna skulle välja att avsäga sig en klient om de upplevde omotivation för klientens uppdrag, finns en tendens till att de revisorer som är verksamma på en liten byrå instämmer i större utsträckning än de revisorer som är verksamma i en stor byrå. Denna skillnad är dock inte signifikant (0,248) vilket innebär att det går att förkasta. Det går det inte att avläsa några skillnader mellan en liten och en stor revisionsbyrå angående instämmandegraden på om de skulle välja att avsäga sig en klient eller inte om de upplevde att klienten nonchalerade deras granskning. En signifikansnivå på 0,845, visar även att det inte finns några skillnader. Detta resultat kan anses vara något förvånande då en liten byrå i större utsträckning är mer beroende av de klienter som de redan har och därmed borde ha en större acceptansnivå än de stora byråerna med en mängd olika klienter att välja medan. Å andra sidan använder ofta revisorer verksamma på stora revisionsbyråer sig av revisorsassistenter i större utsträckning än revisorer på en liten revisionsbyrå, vilket innebär att de inte har samma direkta och intensiva klientkontakt som en revisor på en liten revisionsbyrå. Detta kan antas ha medverkat till enkätresultatet, då de stora byråernas revisorer inte är lika beroende av en tillfredställande klientrelation som de små byråernas revisorer. (Se diagram 4)

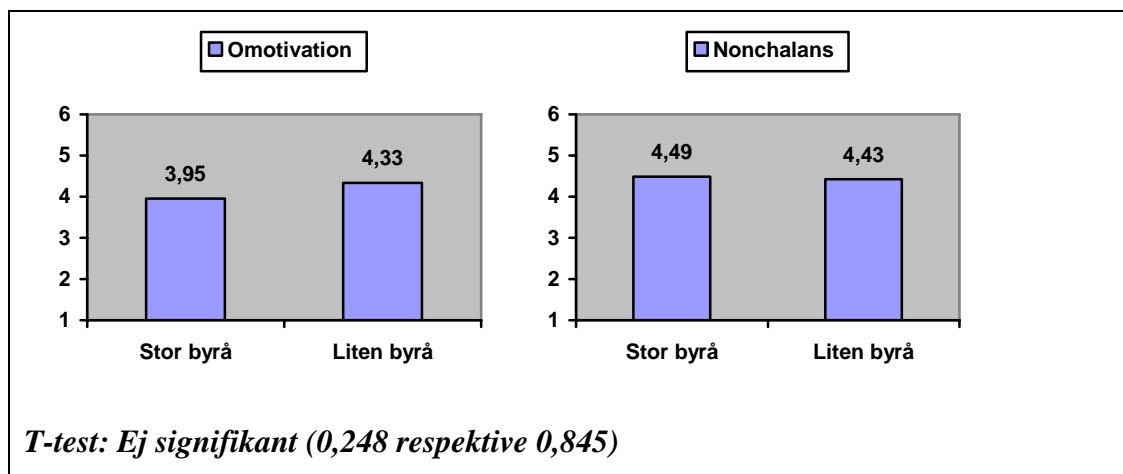


Diagram 4: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 2

Delägare och icke delägare

En jämförelse mellan de revisorer som är delägare och de revisorer som inte är delägare visar att delägare i större utsträckning skulle välja att avsäga sig en klient, både om de kände omotivation för klientuppdraget och om de upplevde att klienten var nonchalant mot revisorns revision. Detta kan tyda på att delägare har större möjligheter till att välja sina klienter själva och därmed kan ställa högre krav på sina klientuppdrag än de revisorer som inte är delägare i byrån. Utfört t-test visar att skillnaderna mellan delägare och icke delägare inte är signifikanta (0,567) i fråga om omotivation, vilket innebär att det går att förkasta. Däremot finns det svagt signifikanta skillnader (0,095) mellan dessa två revisorsgrupper angående toleransnivån för klienternas nonchalans. (Se diagram 5)

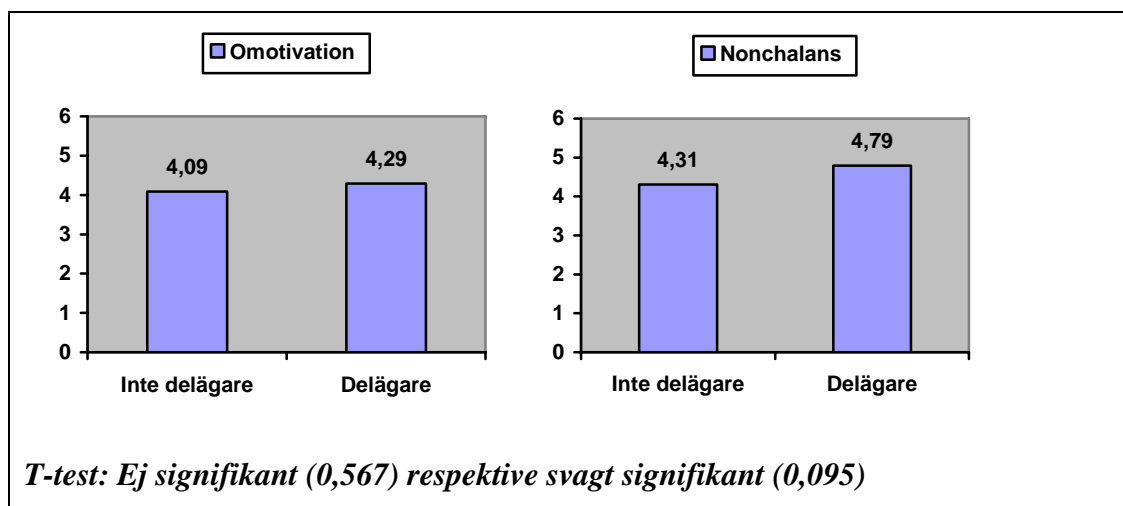


Diagram 5: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga hypotes 2

Godkända och auktoriserade revisorer

Det går att se en viss tendens till att godkända revisorer besitter en större vilja till att avsäga sig en klient, om klientuppdraget upplevs som omotiverande, än vad de auktoriserade revisorerna gör. Däremot finns det inga markanta skillnader mellan de godkända revisorerna och de auktoriserade i fråga om att avsäga sig en klient om denne upplevs som nonchalant mot den utförda revisionen. Då skillnaderna på hypotespåståendenas medelvärde, mellan godkända och auktoriserade revisorer totalt

sätt inte visar på några påfallande skillnader, går det inte heller att framställa något belegg för att godkända och auktoriserade revisorer agerar olika i denna fråga. Signifikansnivån visar även att skillnaderna inte är tillräckligt stora för att kunna uttala sig om. Skillnaden i fråga om omotivation har en signifikansnivå på 0,218 mellan godkända och auktoriserade revisorer, och i fråga om nonchalans på 0,752, vilket innebär att båda två går att förkasta. (Se diagram 6)

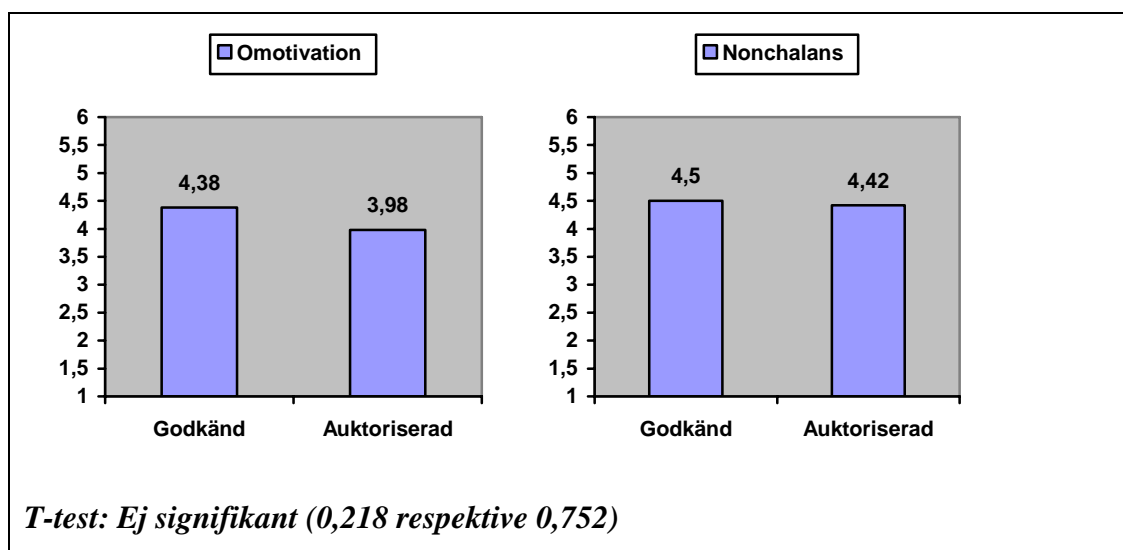


Diagram 6: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 2

Hypotes 3: Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

Hypotes 3 är en något annorlunda hypotes då den i motsats till övriga hypoteser baseras på att revisorerna väljer att behålla sina klienter. Enligt medelvärdena i tabell 4 går det att förkasta denna hypotes då revisorerna, i och för sig till knapp marginal (3,14), svarat att de inte upplever relationen till sina gamla klienter som trivsammare än till sina nya klienter, och inte alls instämmer (1,40) med att de känner omotivation inför att anta nya klientuppdrag.

En sammanställning av påstående 7 och 8 förstärker resultatet av att det går att förkasta hypotes 3. Medelvärdet för hypotesinstämmandet blir nämligen endast

$(95 \cdot 3,14 + 99 \cdot 1,40) / (95 + 99) = 2,25$ vilket med stor marginal innebär att revisorerna inte instämmer med hypotespåståendena.

Revisorer från stora och små revisionsbyråer

Mellan stora och små byråer går det att avläsa en tendens till att revisorer som är verksamma på små byråer i större grad än revisorer som är verksamma på stora byråer upplever relationen till sina gamla klienter som trivsammare än till sina nya klienter. Denna skillnad är dock så liten att den inte är signifikant (0,327). Däremot visade det sig att revisorerna på de små byråerna i större utsträckning känner sig omotiverade till att anta nya klienter än de revisorer som är verksamma på de stora revisionsbyråerna. Vilket delvis styrks av en svag signifikansnivå på 0,071. Därav finns det belägg för att små byråer i större omfattning än stora byråer, tenderar att värna om sina upparbetade relationer och därmed inte vill byta bort sina gamla klienter. Detta kan antas ha ett samband med att små byråer inte har lika många klienter som de stora byråerna och på så sätt har byggt upp en närmare och mera personlig relation till sina klienter än de stora byråerna. (Se diagram 7)

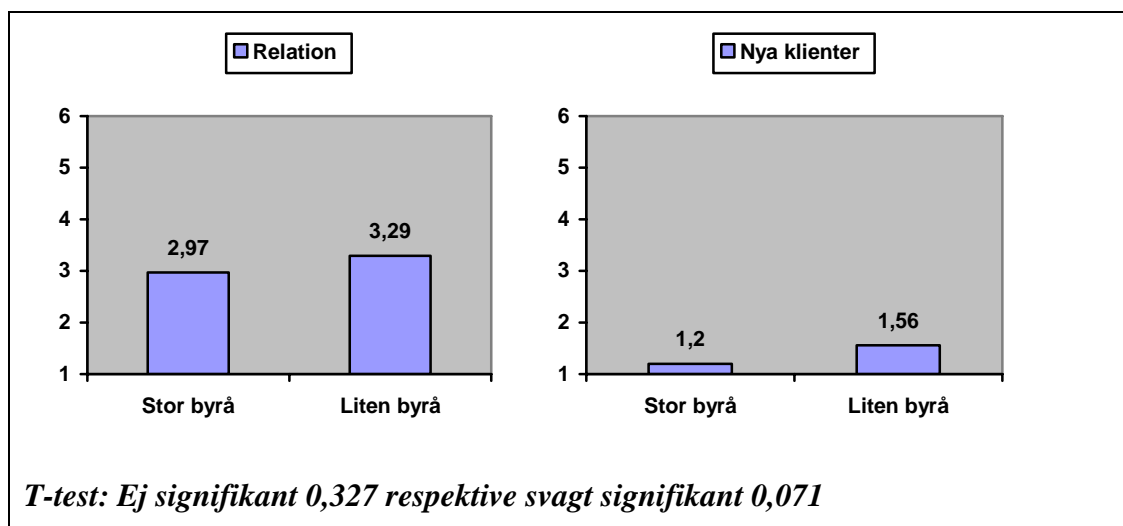


Diagram 7: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 3

Delägare och icke delägare

Det går inte att finna några påfallande skillnader mellan de revisorer som är delägare och de revisorer som inte är delägare, varken i fråga om relationen till sina gamla klienter eller i fråga om viljan till att anta nya klienter. Delägarna har i viss mån angett att de upplever relationen till sina gamla klienter som trivsammare än de revisorer som inte är delägare, men då skillnaderna är obetydliga och inte signifikanta (0,561 respektive 0,532) går det inte att framställa några belegg för detta och skillnaderna kan därmed förkastas. (Se diagram 8)

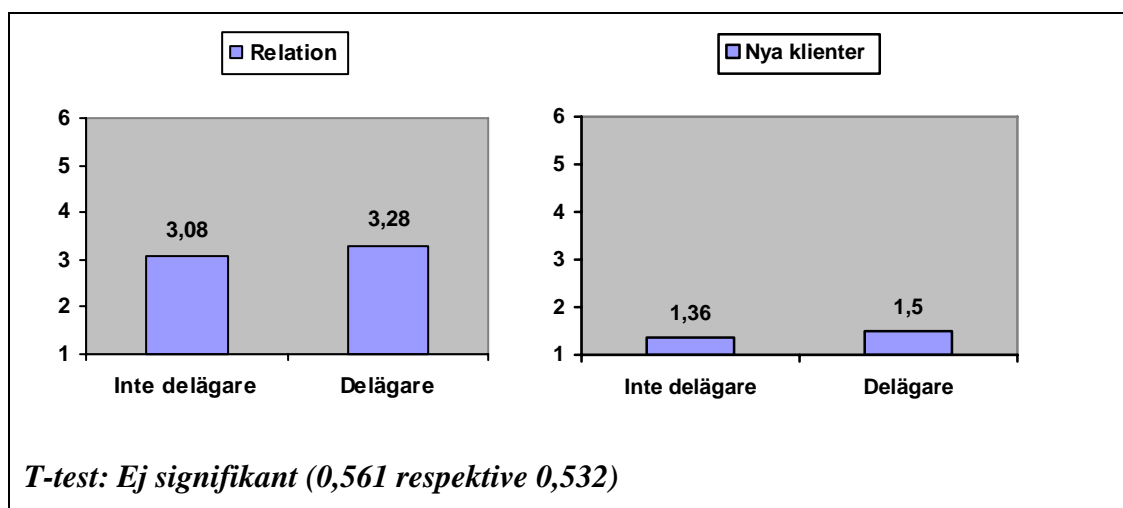


Diagram 8: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 3

Godkända och auktoriserade revisorer

Inte heller går det att avläsa några betydande skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om att uppleva relationen till sina gamla klienter som trivsammare än till sina nya klienter då skillnaden inte är signifikant (0,708) eller i fråga om motivationen till att anta nya klienter där skillnaden inte heller är signifikant (0,590). Därmed går det inte att finna några belegg för att dessa båda revisorsgrupper agerar olika i fråga om att behålla sina gamla klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer. (Se diagram 9)

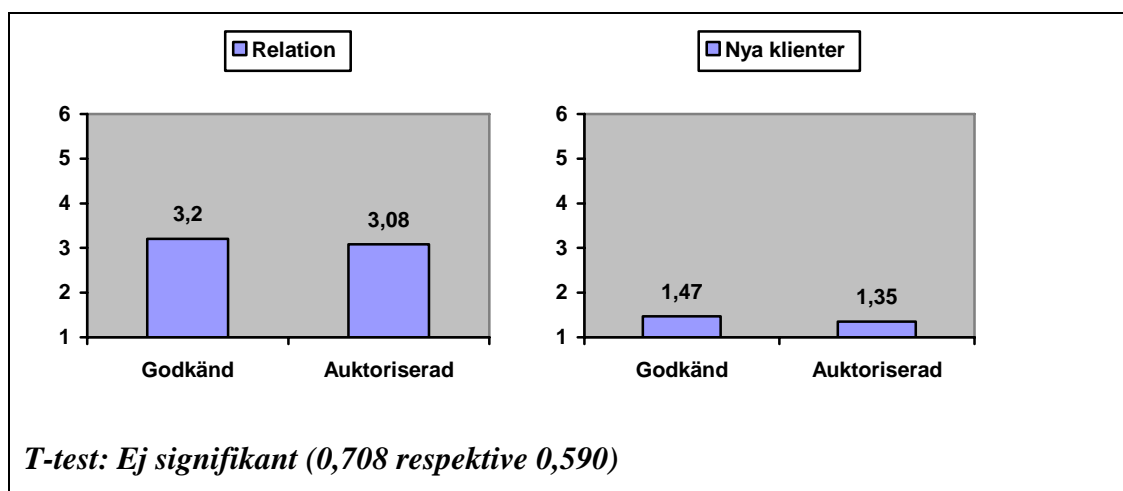


Diagram 9: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 3

Hypotes 4: Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

Medelvärdena i tabell 4 tyder på att revisorerna instämmer på de båda påståendena om att de skulle välja att avsäga sig en klient om det uppstod osämja mellan dem och klienten samt om personkemin inte var tillfredsställande. På påståendet om uppstådd osämja svarar revisorerna nämligen, med medelvärdet 5,49, att de skulle välja att avsäga sig klienten och på påståendet om en otillfredsställande personkemi instämmer de med ett medelvärde på 4,77 på att de skulle avsäga sig klienten. Då båda dessa medelvärde innebär ett instämmande från revisorernas sida, finns det stöd för hypotes 4 om att revisorer tenderar att avsäga sig en klient om relationen mellan dem inte är tillfredsställande.

Det totala medelvärdet för revisorernas instämmande på hypotes 4, erhålles genom att sammanställa medelvärdena av påstående 3 och påstående 4. Detta ger $(98 \cdot 5,49 + 100 \cdot 4,77) / (98 + 100) = 5,13$ i instämmande grad, vilket ytterligare stärker hypotesen.

Revisorer från stora och små revisionsbyråer

En jämförelse mellan de revisorer som är verksamma på en stor byrå och de revisorer som är verksamma på en liten byrå, ger en antydning till att revisorer på små byråer i något större utsträckning skulle välja att avsäga sig en klient om det uppstod osämja mellan dem och klienten eller om personkemin inte var tillfredställande. Liksom i hypotes 2 kan detta tänkas ha ett samband med att revisorerna på de små revisionsbyråerna har närmare och ett mera omfattande samarbete med sina klienter än revisorer som är verksamma på stora byråer, och därmed tillhandahålls revisorsassistenter som i stor mån sköter kontakten med klienterna. Skillnaderna mellan de båda revisorsgrupperna pekar i gemensam riktning men är dock så små att det inte går att finna någon signifikans verken angående osämja (0,391) eller angående personkemi (0,300). Därmed går de funna skillnaderna att förkasta. (Se diagram 10)

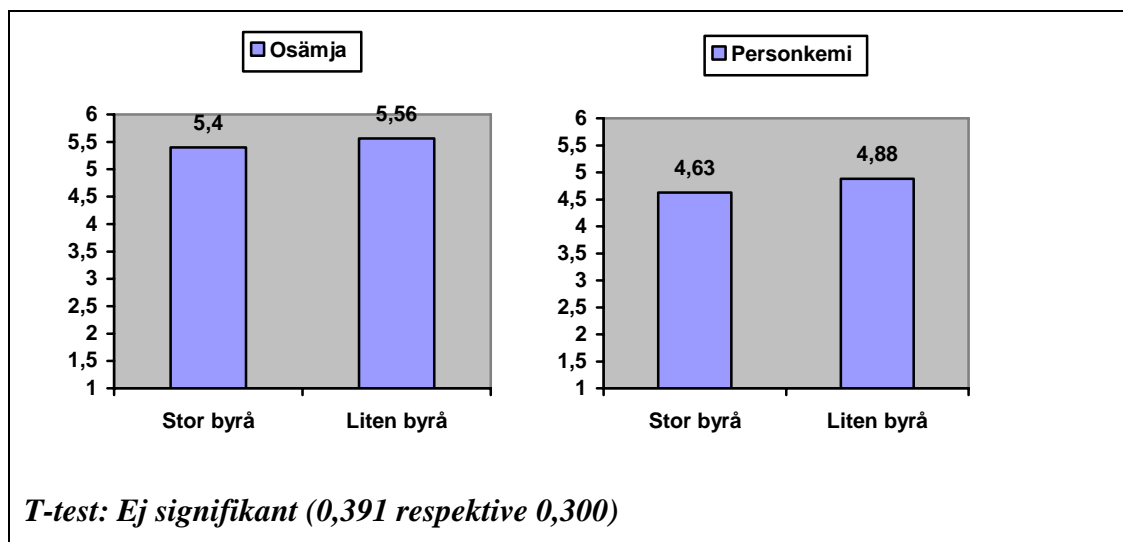


Diagram 10: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 4

Delägare och icke delägare

Skillnaden mellan de revisorer som är delägare och de revisorer som inte är delägare är något påtagligare än mellan föregående revisorsgrupper. Här går det nämligen tydligt att se att delägare i större omfattning, än de revisorer som inte är delägare, instämmer både med påståendet om att de skulle välja att avsäga sig en klient om det

uppstod osämja mellan dem och med påståendet om att de skulle avsäga sig en klient om personkemin inte var tillfredställande. Detta tyder på att delägare i högre grad tenderar att avsäga sig en klient om relationen mellan dem inte är tillfredställande. Samband kan antas bero på att delägare i större utsträckning kan välja sina klienter själva medan de revisorer som inte är delägare blir tilldelade sina revisorer och förväntas slutföra uppdragen. Påståendet om att delägare har lägre toleransnivå angående osämja med klienten än icke delägare styrks av en signifikansnivå på 0,023, medan påståendet om att delägare har lägre toleransnivå angående en dålig personkemi går att förkasta då skillnaden mellan grupperna inte är signifikant (0,120). (Se diagram 11)

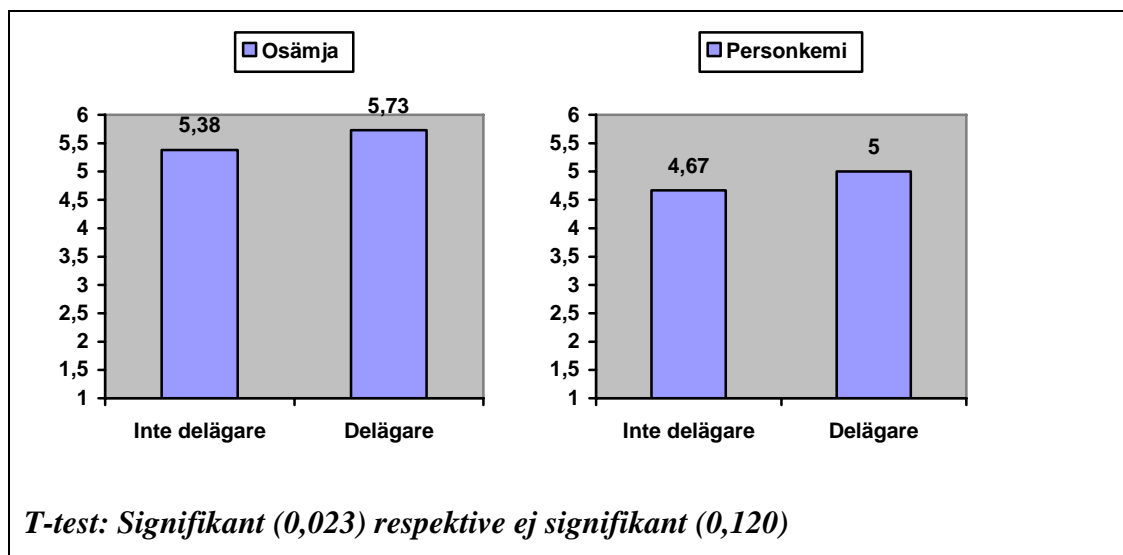


Diagram 11: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 4

Godkända och auktoriserade revisorer

Även mellan godkända och auktoriserade revisorer går det i diagram 12 att finna antydning till skillnader i inställningen, både i fråga om uppstådd osämja och i fråga om otillfredställande personkemi. Medelvärdena för instämmandegraden på påståendet om att de skulle välja att avsäga sig en klient om det uppstod osämja och på påståendet om att de skulle välja att avsäga sig en klient om personkemin inte var

tillfredställande, visar nämligen i båda fallen att de auktoriserade revisorerna instämmer i större utsträckning än de godkända revisorerna. Detta kan antas ha ett samband med att en auktoriserad revisor har något större inflytande på revisionsbyrån än sina godkända kolleger och därmed besitter större möjlighet att själva välja sina klienter. Dock visar utfört t-test att skillnaderna är så små att de inte är signifikanta (0,160 respektive 0,165), vilket innebär att de går att förkasta. (Se diagram 12)

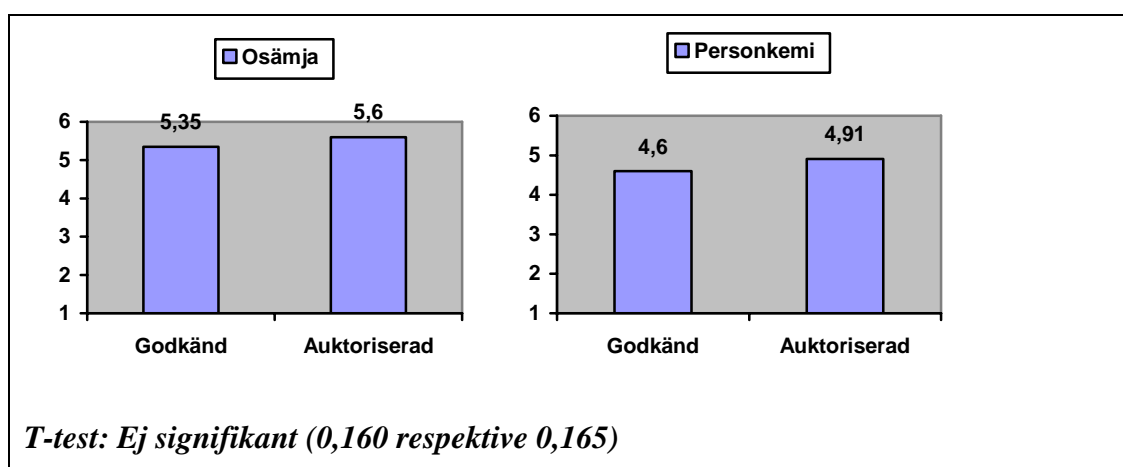


Diagram 12: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 4

5.2. Klienter

Till hur stor del instämmer klienterna på de olika påståendena som kopplas till hypoteserna om klienternas drivkrafter till ett revisorsbyte? I tabell 6 ges en översiktlig bild av klienternas instämmandegrad på de olika påståendena. De angivna medelvärdena visar att de tillfrågade företagen endast instämmer på att de genomgått någon större förändring samt att de upplevt att revisorns arvode varit högt. (Se tabell 6)

De senaste tio åren har vårt företag...	Antal	Medel
... genomgått större förändringar	110	3,62
... upplevt revisorn som otillgänglig	109	1,80
... upplevt revisorns utbud av övriga tjänster som otillfredställande	109	1,69
... upplevt relationen till revisorn som otillfredställande	108	1,71
... upplevt påtryckningar från våra intressenter kring valet av revisor	107	1,79
... upplevt revisorns specialkunskaper som otillräckliga	107	1,68
... upplevt att revisorns arvode är för högt	103	3,47
... fått rekommendationer från andra om en annan, bättre revisor	104	1,65

Tabell 6: Medelvärde över klienternas instämmande

5.2.1. Testning av klienthypoteserna

Finns det trots den låga instämmandegraden tendenser till ett samband mellan de olika påståendena och de klienter som angett att de har bytt revisor? Studiens beroendeveribler baseras på huruvida klienten har bytt revisor eller inte under de senaste tio åren och de olika oberoendeveriblerna grundas på de olika företagspåståendena som klienterna besvarat. För att testa eventuella samband mellan dessa variabler, används liksom för revisorshypoteserna även här i stor utsträckning t-test.

Av de tillfrågade klienterna inkom en svarsfrekvens på över 30 stycken (111 svar), vilket per automatik innebär att kraven för normalfördelning är uppfyllda. Därmed går det att utföra t-test utan att närmare kontrollera grundkraven för genomförandet.

Hypotes 5: Klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredställande

Här undersöks om relationen till revisorn har någon betydelse för om man som företagare väljer att byta revisor eller inte.

Medelvärdet för instämmandegraden om att klienterna upplevt relationen till revisorn som otillfredställande visade sig vara högre för de klienter som angett att de bytt revisor än för de klienter som inte bytt revisor. Detta tyder på att det finns belägg för hypotesen. En signifikans nivå på 0,023 styrker hypotesens påstående, vilket därmed innebär att den inte går att förkasta. (Se tabell 7)

Tabell 7: Byte av revisor – Relationen till revisorn är otillfredställande

Otillfredställande relation	N	Medelvärde
Har bytt revisor	48	2,04
Har ej bytt revisor	56	1,45

T-test: Signifikant (0,023)

Hypotes 6: Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor

Här undersöks om företagets finansiella ställning har någon betydelse i fråga om de har bytt revisor eller inte de senaste tio åren.

Denna hypotes testas genom så kallad beskrivande statistik, där påståendets samband granskas genom att beräkna hur många procent av de klienter som befinner sig i svårighet och har bytt revisor i jämförelse med hur många procent av de klienter som inte befinner sig i svårighet och som har bytt revisor. Det visade sig att $(7/17) = 41,2$

% av klienterna i svårighet har bytt revisor och att $(21/50) = 42,0$ % av de klienter som inte befinner sig i svårighet har bytt revisor, vilket motbevisar påståendet och innebär att hypotes 6 om att klienter i svårighet tenderar att byta revisor i större utsträckning än de klienter som inte befinner sig i svårighet, går att förkasta. Detta styrks ytterligare av en signifikanskontroll genom Fishers-test där det går att avläsa att signifikansen för påståendet är 0,592, vilket innebär att skillnaden inte är signifikant. (Se tabell 8)

Tabell 8: Byte av revisor – Klienter i svårighet

	I svårighet	Inte i svårighet
Har bytt revisor	7	21
Har ej bytt revisor	10	29
<i>Totalt</i>	<i>17</i>	<i>50</i>

Fishers-test: Ej signifikant (0,592)

Hypotes 7: Små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter

Här undersöks om företagets storlek har någon betydelse i fråga om de har bytt revisor eller inte de senaste tio åren.

Denna hypotes testas med beskrivande statistik genom att beräkna hur många procent av de stora klienterna som har bytt revisor i jämförelse med hur många procent av de små klienterna som har bytt revisor. Det visade sig att 57,6 % av de stora klienterna har bytt revisor och att endast 42,6 % av de små klienterna bytt revisor, vilket motbevisar påståendet och innebär att hypotes 5 om att små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter går att förkasta. Genom Fishers-test kontrolleras signifikansen (0,128), vilket innebär att skillnaden inte är signifikant och därmed styrks påståendet om att hypotesen går att förkasta. (Se tabell 9)

Tabell 9: Byte av revisor – Små och stora klienter

	Små klienter	Stora klienter
Har bytt revisor	23	19
Har ej bytt revisor	31	14
<i>Totalt</i>	<i>54</i>	<i>33</i>

Fishers-test: Ej signifikant (0,128)

Hypotes 8: Klienter tenderar att byta revisor om klienten är under förändring

Här undersöks om de klienter som har genomgått någon större förändring i större utsträckning tenderar att byta revisor än andra klienter.

Medelvärdet för huruvida klienterna har bytt revisor eller inte tenderar att till viss del vara något högre för de företag som har genomgått någon form av större förändring, men då det inte finns någon signifikant skillnad går det inte att dra några slutsatser om detta. Hypotes 7, angående att klienter tenderar att byta revisor om de är under förändring går därmed att förkasta. (Se tabell 10)

Tabell 10: Byte av revisor - Företag i förändring

Förändring	N	Medelvärde
Har bytt revisor	50	3,78
Har ej bytt revisor	55	3,42

T-test: Ej signifikant (0,403)

Hypotes 9: Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs otillräckliga

Här undersöks om revisorns utbud av övriga tjänster har någon betydelse för om man som företagare väljer att byta revisor eller inte.

Av tabellen går det att utläsa att de klienter som upplevt revisorns utbud av övriga tjänster som otillräckliga i större utsträckning tenderar att byta revisor än de klienter som inte angett att revisorns utbud varit otillräckligt. En stark signifikansnivå på 0,005 styrker detta samband, vilket innebär att hypotes 9 inte går att förkasta. (Se tabell 11)

Tabell 11: Byte av revisor – Revisorns utbud är otillräckligt

Otillräckligt utbud	N	Medelvärde
Har bytt revisor	49	2,04
Har ej bytt revisor	56	1,38

T-test: Starkt signifikant (0,005)

Hypotes 10: Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

Här undersöks om revisorns specialkunskaper har någon betydelse för om man som företagare väljer att byta revisor eller inte.

Det visar sig att de klienter som upplevt revisorns specialkunskaper som otillräckliga i större utsträckning bytt revisor än de klienter som tycker att deras revisorer har tillräckliga kunskaper. En signifikansnivå på 0,021 styrker detta påstående, vilket innebär att hypotes 10, om att klienter som eftersträvar speciella revisorskunskaper tenderar att byta revisor, inte går att förkasta. (Se tabell 12)

Tabell 12: Byte av revisor –Revisorns specialkunskaper är otillräckliga

Otillräckliga specialkunskaper	N	Medelvärde
Har bytt revisor	48	1,98
Har ej bytt revisor	55	1,38

T-test: Signifikant (0,021)

Hypotes 11: Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

Här undersöks om revisorns tillgänglighet har någon betydelse för om man som företagare väljer att byta revisor eller inte.

Medelvärdet av instämmandegraden om att revisorn inte upplevs som tillgänglig är något större hos de klienter som angett att de bytt revisor än hos de klienter som inte bytt revisor. Detta tyder på att det finns belägg för detta samband och styrks ytterligare av en signifikansnivå på 0,013 vilket innebär att hypotes 11 om att klienter tenderar att byta revisor om de upplever att revisorn inte är tillgänglig går att förkasta. (Se tabell 13)

Tabell 13: Byte av revisor – Revisorn är otillgänglig

Otillgänglighet	N	Medelvärde
Har bytt revisor	49	2,12
Har ej bytt revisor	56	1,48

T-test: Signifikant (0,013)

Hypotes 12: Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

Här undersöks om revisorns arvode har någon betydelse för om man som företagare väljer att byta revisor eller inte.

Ur nedanstående tabell går det att utläsa att de klienter som bytt revisor instämmer med att revisorns arvode är för högt i större skala än de klienter som inte bytt revisor. Tillsammans med en signifikansnivå på 0,056 innebär detta att hypotes 12, om att klienter byter revisor om de upplever arvodet som för högt, inte går att förkasta även om signifikansen är svag. (Se tabell 14)

Tabell 14: Byte av revisor – Revisorns arvode är för högt

Högt arvode	N	Medelvärde
Har bytt revisor	46	3,80
Har ej bytt revisor	53	3,17

T-test: Svagt signifikant (0,056)

Hypotes 13: Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

Här undersöks om man som företagare väljer att byta revisor efter rekommendationer från andra om en annan bättre revisor.

Även denna hypotes finns det belägg för då medelvärdet av instämmandegraden visar att de klienter som bytt revisor i större utsträckning fått rekommendationer från andra om en annan mera fördelaktig revisor. Med en signifikansnivå på 0,044 innebär detta att hypotes 13, om att klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer, inte går att förkasta. (Se tabell 15)

Tabell 15: Byte av revisor – Rekommendationer

Otillgänglighet	N	Medelvärde
Har bytt revisor	48	1,96
Har ej bytt revisor	53	1,42

T-test: Signifikant (0,044)

Hypotes 14: Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

Här undersöks om man som företagare väljer att byta revisor efter påtryckningar från sina intressenter.

De klienter som bytt revisor anger att de upplevt påtryckningar från sina klienter i större omfattning än de klienter som inte bytt revisor. Med en signifikansnivå på 0,021 innebär detta att det inte heller går att förkasta hypotes 14 om att klienter byter revisor efter påtryckningar från sina intressenter. (Se tabell 16)

Tabell 16: Byte av revisor – Påtryckningar från intressenter

Påtryckningar	N	Medelvärde
Har bytt revisor	49	2,00
Har ej bytt revisor	54	1,37

T-test: Signifikant (0,021)

5.3. Kapitelsammanfattning över hypotesprövningarna

H₁ Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

Hypotesen går att förkasta

H₂ Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om revisionsuppdraget upplevs som omotiverande

Hypotesen går inte att förkasta

H₃ Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

Hypotesen går att förkasta

H₄ Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

Hypotesen går inte att förkasta

H₅ Klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

Signifikant (0,023). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₆ Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor

Ej signifikant (0,592). Hypotesen går därmed att förkasta

H₇ Små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter

Ej signifikant (0,128). Hypotesen går därmed att förkasta

H₈ Klienter tenderar att byta revisor om klienten är under förändring

Ej signifikant (0,403). Hypotesen går därmed att förkasta

H₉ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs otillräckliga

Starkt signifikant (0,005). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₁₀ Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

Signifikant (0,021). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₁₁ Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

Signifikant (0,013). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₁₂ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

Svagt signifikant (0,056). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₁₃ Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

Signifikant (0,044). Hypotesen går därmed inte att förkasta

H₁₄ Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

Signifikant (0,021). Hypotesen går därmed inte att förkasta

6. Slutsats

I detta kapitel redogörs för de slutsatser som framkommit genom studiens teoretiska genomgång och empiriska undersökning. Genom att analysera och bearbeta den insamlade datan tillsammans med den eklektiskt sammanställda teorin sökes och beskrivs samband med revisorers och klienters drivkrafter bakom ett revisorsbyte.

Drivkrafter bakom ett revisorsbyte är en aktuell fråga då revisorsbyten blivit allt vanligare och åsikterna om de bakomliggande drivkrafterna går isär mellan olika forskare. Syftet med uppsatsen är att förklara de drivkrafter som, av frivillig karaktär, leder till att en revisor väljer att avsäga sig en klient samt till att en klient väljer att byta revisor.

I analysen ses samband och skillnader mellan olika drivkrafter som påverkar till ett revisorbyte, sett utifrån både revisorers och utifrån klienters perspektiv. Revisorerna har i stor utsträckning angett att de skulle välja att avsäga sig en klient om det uppstod osämja mellan dem och klienten eller om de upplevde att klienten nonchalerade deras utförda revision. Vidare har det visat sig att en klient i omfattande skala väljer att byta revisor om revisorns utbud inte är tillräckligt eller om revisorn inte upplevs som tillgänglig.

H₁ Revisorer tenderar att byta klienter när de vill klättra karriärmässigt

Vikström (2006) menar att det är viktigt för en revisor som vill klättra karriärmässigt att visa framfötterna genom att anta nya utmaningar och genom att klara av stora och komplicerade klientuppdrag. Enligt den empiriska studien går det dock inte att finna några belägg för att revisorerna byter klient om de blir erbjudna en annan större eller en mera utmanande klient. Detta kan anses anmärkningsvärt då Dopuch et al., (2001) beskriver en revisors motivation som strävan efter att uppnå social status och en framgångsrik yrkeskarriär.

Därmed går det att ställa sig frågan om karriären verkligen är så viktig eller om revisorer drivs av andra målsättningar än en framgångsrik karriär. Vidare kan det

finnas andra mera effektiva sätt för en revisor att klättra karriärmässigt än via, för revisionsbyrå, betydelsefulla klientuppdrag.

Det finns vissa tendenser till att de revisorer som är verksamma på en stor revisionsbyrå strävar efter att klättra karriärmässigt i större utsträckning än de revisorer som är verksamma på en liten revisionsbyrå. Detta kan antas ha ett samband med att de revisorer som är verksamma i en stor byrå ser större möjligheter till en karriärutveckling och därmed vill visa sin kompetens genom att anta större och mera utmanande klientuppdrag.

H₂ Revisorer tenderar att avsäga sig en klient om revisionsuppdraget upplevs som omotiverande

Det finns flera olika forskningar angående vad som stärker en persons motivation till att utföra ett uppdrag. Madsen et al., (1976) och Kaufman et al., (2005) förklarar olika krav för att motivation ska uppnås. Kunskap och kompetens samt förväntningar och framtida resultat är några av de faktorer som leder till att man som revisor känner motivation för ett klientuppdrag. I denna studie har de tillfrågade revisorerna angett att motivationen för ett klientuppdrag har stor betydelse för huruvida klientsamarbetet kommer att fortlöpa eller ej, vilket styrker angiven teori.

Slutsatsen blir därmed att en revisor behöver känna motivation för ett klientuppdrag, annars är det troligt att revisorn väljer att avsäga sig klienten.

Då delägare är den revisorsgrupp som i störst utsträckning har angett att de skulle välja att avsäga sig en klient om motivationen saknades, kan det antas att motivationen i verkligheten har ännu större betydelse än vad som visats av det empiriska resultatet, men att möjligheten till att själva välja sina klienter inte alltid finns.

H₃ Revisorer tenderar att inte byta sina klienter om de vill bevara sina upparbetade relationer

Dopuch et al., (2001) menar att ett revisorsbyte medför höga kostnader vilket medför att många revisorer väljer att behålla sina klienter. Revisionsbyråer satsar stora pengar på att stärka sina klientrelationer vilket även detta innebär att det kan upplevas som omotiverande att lämna klienten (Catanach et al., 1999; Arruñada et al., 1997). Den utförda undersökningen visar däremot inga tendenser till att revisorer inte vill byta sina klienter. Revisorerna menar nämligen att motivationen till att anta nya klienter är hög.

I skillnad mellan stora och små byråer går det dock att se vissa olikheter i hypotesinstämmandet, då de revisorer som är verksamma på en liten byrå verkar värna om sina gamla klienter i högre grad än stora byråer genom att vara mera tveksamma inför att anta nya klienter. Detta kan antas ha ett samband med att en liten byrå har färre klienter och därmed har byggt upp en behagligare och närmare relation till sina klienter än en stor revisionsbyrå med en rad olika klienter.

H₄ Revisorer tenderar att avsäga sig klienten om relationen mellan dem inte är tillfredsställande och H₅ där klienter tenderar att byta revisor om relationen mellan dem inte är tillfredsställande

En tillfredsställande relation mellan en revisor och en klient är en förutsättning för ett lyckat samarbete mellan dem båda. Samarbetet måste präglas av respekt och lyhördhet, vilket är viktigt för en revisor att uppnå då samarbetet annars tenderar att brytas. (Gates et al., 2007) De tillfrågade revisorerna instämmer i hög grad med att relationen till klienten är viktig för ett fortsatt samarbete, då det i studien framgår att alla tre revisorsgrupper anser att relationen är den drivkraft som har störst betydelse för huruvida de väljer att avsäga sig en klient eller inte. Den empiriska studien visar även att de klienter som upplevt relationen till revisorn som otillfredsställande i större utsträckning tenderar att byta revisor än de klienter som har en bra relation till sin revisor. Derkum et al., (2003) menar liksom Gates et al., (2007) att en tillfredsställande relation är så viktig för klienten att denna annars skulle välja att byta revisor.

H₆ Klienter som befinner sig i svårighet tenderar att byta revisor

Klienter som befinner sig i ekonomiska svårigheter strävar ofta efter att byta revisor, dels för att kunna göra intressenterna nöjda och dels i hopp om att den nya revisorn går att påverka till att bortse från vissa detaljer och framställa ett bättre ekonomiskt resultat (Nasser et al., 2006; Spathis et al., 2003; Houghton et al., 1999; Schwartz et al., 1985). Det går dock inte att avläsa några tendenser som tyder på att klienter i svårighet vill byta revisor oftare än klienter som inte befinner sig i svårighet i den empiriska studien.

H₇ Små klienter tenderar att byta revisor i större utsträckning än stora klienter

En stor klient har vanligtvis flera och mera avancerade ekonomiska aspekter som måste tas hänsyn till vid en revision, vilket innebär att revisorn måste vara väl insatt i verksamheten. Dessutom är det viktigt för aktieägare till stora företag att kunna lita på den ekonomiska informationen som granskats av revisorn, då dessa inte har samma möjlighet till verksamhetsinsyn som aktieägare till små företag. (Eriksson, 2007; Nasser et al., 2006) Denna hypotes motbevisas i den empiriska undersökningen då endast 42,6 % av de små företagen angett att de bytt revisor medan 57,6 % av de stora klienterna bytt revisor.

H₈ Klienter tenderar att byta revisor om klienten är under förändring

Förändringar inom verksamheten påverkar klienter till att byta revisor. Om ett företag blir uppköpt eller genomgår någon signifikant förändring har det visat sig att merparten av företagen byter revisor. (Firth, 1999; Beattie et al., 1998) Studiens klientundersökning visar däremot inga tendenser till att klienter under förändring tenderar till byta revisor, istället motbevisas hypotesen och kan därmed förkastas.

H₉ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns utbud av övriga tjänster upplevs otillräckliga

Det finns enligt Johansson et al., (2005) och CIMA (2002) stora fördelar för en klient att använda sig av en revisor med stort utbud av tjänster. De menar nämligen att en klient tjänar både tid och pengar på att använda samma person till samtliga uppdrag.

Även den empiriska studien styrker påståendet om att en klient tenderar att byta revisor om dennes utbud av tjänster inte är tillräckligt, då det finns markanta skillnader mellan de som bytt revisor och de som inte bytt. Det kan även vara värt att nämna att denna hypotes bygger på det enda påståendet som fått stark signifikans, vilket tyder på att klienter upplever att revisorns utbud av tjänster är den faktor som har allra störst betydelse för huruvida de kommer att behålla sin revisor eller byta till en ny.

H₁₀ Klienter tenderar att byta revisor om de efterfrågar speciella revisorskunskaper

Företag måste hela tiden hänga med i utvecklingen genom att ha en revisor med en välanpassad och specialiserad kunskap. Om revisorn inte kan uppfylla klientens krav på revisorskompetens, tenderar klienten enligt Derkum et al., (2003) att byta revisor. Många revisorer har valt att specialisera sig inom ett visst område vilket gör det ännu viktigare för ett företag att anlita rätt revisor (KPMG, 2007). Den empiriska studien styrker dessa påståenden då det visat sig att de klienter som bytt revisor upplevt större brister i revisorns kunskaper än de klienter som inte bytt revisor.

H₁₁ Klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig

Både Magri et al., (2004) och Jobber et al., (2006) hävdar att bristen på revisorns tillgänglighet är en av de viktigaste drivkrafterna för att en klient ska välja att bryta samarbetet. Att revisorns alltmer komplexa tillvaro medför att de får mindre tid till var och en av sina klienter medverkar till att klienter upplever revisorn som oengagerad och tillgängligheten som otillfredställande, vilket bidrar till att klienter allt oftare väljer att byta revisor (Gates et al., 2007). Medelvärde från klientundersökningen visar att instämmandegraden om att revisorn inte upplevs som tillgänglig är något större hos de klienter som angett att de bytt revisor än hos de klienter som inte bytt revisor. Därav styrks hypotesen om att klienter tenderar att byta revisor om denna inte upplevs som tillgänglig.

H₁₂ Klienter tenderar att byta revisor om revisorns arvode upplevs som för högt

Derkum et al., (2003) säger att ett revisorsbyte inte sker enbart på grund av ett högt arvode. Det krävs någon ytterliggare drivkraft i samband med detta för att ett företag ska driva fram ett revisorsbyte. Beattie et al., (1998) menar däremot att priset inte har någon större betydelse för klienterna. I den utförda studien går det dock att avläsa markanta skillnader mellan de klienter som bytt revisor och de klienter som inte bytt revisor. De som bytt har nämligen angett en betydligt högre instämmandegrad om att de upplevt arvodet som för högt än de övriga klienterna.

H₁₃ Klienter tenderar att byta revisor efter rekommendationer

Revisorns varumärke och rykte är viktiga drivkrafter till varför en klient väljer att byta revisor (Jobber et al., 2006; Whittington et al., 2006; Cravens et al., 1994). Detta visar sig genom betydelsen av ”mun-till-mun” metoden som innebär att en klient får rekommendationer av andra om att välja en viss revisor och därmed avsäga sig sin nuvarande revisor (Jobber et al., 2006; Harris 1999). Påståendet om att en klient skulle välja att avsäga sig en revisor om de blev rekommenderade någon annan revisor styrks i empirin, då de klienter som bytt revisor i större utsträckning instämmer med att de fått rekommendationer om någon mera fördelaktig revisor.

H₁₄ Klienter tenderar att byta revisor efter påtryckningar från intressenter

Intressenter har stor inverkan på företagets beslut då de besitter viktiga resurser som företagen är beroende av för att kunna överleva (Pfeffer et al., 1978). Då revisionen är ett viktigt kontrollredskap för intressenter är det av största vikt för dessa att revisorns granskning är tillförlitlig (Skough, 2007). Den empiriska undersökningen visar på tydliga samband mellan de klienter som bytt revisor och de klienter som upplevt påtryckningar från sina intressenter angående ett revisorsbyte. Detta styrker hypotesen om att en klient byter revisor om intressenterna antyder att de önskar så.

7. Förslag på fortsatta studier

I detta kapitel ges förslag på frågeställningar som under studiens genomförande framkommit och som lämpas för fortsatt forskning. Här behandlas aktuella frågor angående ett avskaffande av revisionsplikten för små företag samt angående införandet av ett obligatoriskt och lagstadgat rotationssystem.

Under studiens genomförande har olika problem uppdagats som på grund av uppsatsens avgränsning inte blivit behandlade, men som vore intressant att i framtiden undersöka.

Ett förslag till fortsatt forskning är att undersöka vad som händer om revisionsplikten i Sverige avskaffas (Aggestam-Pontoppidan, 2007). Kommer företagen att trots allt välja att behålla sina revisorer för att exempelvis tillfredställa intressenternas krav och behov av den företagskontroll som ges av en oberoende revision? Hur ställer sig kreditgivare och aktieägare till en slopad revisionsplikt? Kommer aktieägarna att förlora insynen i företagets verksamhet utan revision? Blir det svårare för företagen att få kredit om de inte använder sig av en revisor? Kommer de stora företagen att konkurrera om de små företagens intressenter om revisionsplikten och därmed den ekonomiska informationens tillförlitlighet, avskaffas för de små företagen? Finns det skillnader mellan de företag som är beroende av olika intressentgrupper, i fråga om exempelvis internationella och nationella nätverk? Ställs det olika krav från olika intressenter?

En annan aktuell frågeställning som väckts under studiens gång berör förslaget från EU:s direktiv, om införandet av ett obligatoriskt rotationssystem i Sverige år 2008 (Larsson, 2006). Hur påverkas de små revisionsbyråerna av ett lagstadgat rotationssystem? Kommer de byråer som endast har ett fåtal klienter och ett fåtal anställda revisorer att överleva den tuffa konkurrensen från de stora revisionsbyråerna som har tillgång till större resurser och möjlighet till att internt rotera klienterna mellan byråns olika revisorer?

Slutligen hade det varit intressant att undersöka möjligheten för olika små revisionsbyråer att samarbeta med varandra under ett obligatoriskt rotationssystem, genom att sinsemellan rotera klienterna och därmed hävda sig gentemot de stora byråerna. Går det att genomföra ett sådant samarbete eller är risken för stor att det utmynnar i att de olika revisionsbyråernas konkurrenstänkande tar överhand och att de undermedvetet börjar sätta käppar i hjulet för varandra?

Källförteckning

Aggestam-Pontoppidan, C. (2007). När revisionsplikten avskaffades I Danmark. *Balans*, Nr. 2/2007, s 31-35.

Aktiebolagslagen (2005:551) 10:42-44§§.

Aktiebolagslagen (2005:551) 9:8 + 9:21-24§§.

Allt om revisions hemsida: tillgänglig via <www.alltomrevision.se> Accessdatum 2007-10-21

Almgren, J. (2002). Nackstad granskar Investor sedan 32 år. *Svenska Dagbladet*, 24 Juni 2002.

Aronsson, Å. (1994). *SPSS för Windows – En introduktion*. Studentlitteratur, Lund.

Arruñada, B., & Paz-Ares, C. (1997). Mandatory Rotation of Company Auditors: A critical Examination. *International Review of Law and Economics*, Vol. 17, Nr.1, s 31-61.

Beattie, V. A., & Fearnley, S. (1994). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and Business Research*, Vol. 25, Nr. 100, s 227-239.

Beattie, V. A., & Fearnley, S. (1998). Auditor change and tendering – UK interview evidence. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.11, Nr.1, s 72-98.

Catanach, A., & Walker, P. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 8, Nr. 1, s 43-66.

CIMA, The Chartered Institute of Management Accountants. *An independent view on the independence of auditors: Review of Auditor Independence*. First published 23 July 2002. Tillgänglig via: www.law.unimelb.edu.au/cclsr/policy_new/news/cimaglobal.pdf. Accessdatum 2007-09-30.

Clarke, M., Islam, S. M. N., & Paech, S. (2006). Measuring Australia's well-being using hierarchical needs. *Journal of Socio-Economics*, Vol. 35, Nr. 6, s 933-945.

Collis, J., (2003). Director's Views on Exemption From the Statutory Audit. *A research report for the DTI*.

Cravens, K. S., Flagg, J. C., & Glover, H. D. (1994). A comparison of client characteristics by auditor attributes: Implication for the auditor selection process. *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, Nr.3. s 27-36.

Christensen, L., Anderson N., Carlsson C., & Haglund L. (2001). *Marknadsundersökning- en handbok*. Studentlitteratur, Lund.

Dahmström, K. (2000). *Från datainsamling till rapport- att göra en statistisk undersökning*. Studentlitteratur, Lund.

DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, Nr.3, s 183-199.

Derkum, C., Karlsson, F., & Åberg, L. (2003). Byte av revisor: En nära relation till revisorn är betydelsefull för mindre bolag. *Balans*, Nr. 4/2003, s 9-10.

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus Förlag, Uppsala.

Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2001). An experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, Nr. 1, s 93-117.

Dunn, K. A., & Huss, H. F. (2004). Mail survey reliability through follow-up mailings: the case of auditor changes. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Nr. 8, s 1048-1054.

Ejlertsson G. (2005). *Enkäten i praktiken. En handbok i enkätmetodik*. 2:a uppl. Studentlitteratur, Lund.

Engerstedt, U., & Strömqvist, A. (2003). Revisorns opartiskhet och självständighet. *Balans*, Nr. 10/2003, s 36-42.

Engerstedt, U. (2007). Nytt förslag om skärpta oberoenderegler för revisorn. *Balans*, Nr. 2/2007, s 8.

Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. 7:e upplaga, Liber Ekonomi Förlag, Malmö.

Eriksson, S. (2007). Är revisorsrollen i Balans? *Balans*, Nr. 1/2007, s 45-46.

FAR SRSs hemsida: Tillgänglig via <www.farsrs.se>. Accessdatum 2007-09-18.

Firth, M. (1999). Company takeovers and the auditor choice decision. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, Nr. 2, s 197-214.

Gates, S. K., Lowe, J. D., & Reckers, P. M. .J. (2007). Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Nr. 1, s 5-17.

Harris, G. (1999). *Snacka om marknadsföring*. Anna Förlaget Halmstad.

- Houghton, K. A., & Jubb, C. A. (1999). The cost of audit qualifications: the role of non-audit services. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, Nr. 2, s 215-240.
- Jenkins, J. G., & Krawczyk, K. (2001). The influence of nonaudit services on perceptions of auditor independence. *Journal of Applied Business Research*, Vol. 17, Nr. 3, s 73-78.
- Jobber, D., & Fahy, J (2006). *Foundation of Marketing*. McGraw-Hill Education-Europe.
- Johansson, S-E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (2005). *Uppdragsrevision: Revision och bolagsstyrningskoden*. SNS Förlag Stockholm.
- Kaufman, G., & Kaufman, A. (2005). *Psykologi I organisation och ledning*. Studentlitteratur AB.
- Kinney, Jr., & William, R. (1999). Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value? *Accounting Horizons*, Vol. 13, Nr. 1, s 69-75.
- Kommissionens grönbok av den 24 juli 1996 med titeln "Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen" (KOM(96) 338, EGT C 321, 28.10.1996).
- KPMGs hemsida: Tillgänglig via <www.kpmg.se/pages/100004.html>. Accessdatum 2007-10-23.
- Kwak, M. (2002). The Effect of Nonaudit Fees on Accounting Practices. *MIT Sloan Management Review*, Vol.43, Nr. 4. s 14-15.
- Larsson, L-G. (2006). Nya åttonde direktivet i svensk rätt. *Balans*, Nr 5/2006, s 13.
- Lundahl, U., & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare o ekonomer*. 3 uppl. Studentlitteratur, Lund.
- Madsen, K. B., & Egidius, H. (1976). *Inläring och motivation*. Norstedts tryckeri Stockholm, 1:a upplagan, 2:a tryckningen.
- Magri, J., & Baldacchino, P. J. (2004). Factors contributing to auditor-change decisions in Malta. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Nr. 7. s 956-968.
- Markstedt, K. (2007). Bankerna vill ha reviderade årsredovisningar. *Balans*, Nr. 2/2007, s 7.
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevision*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Nasser, A., & Wahid, A. (2006). Auditor-client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, Nr. 7, s 724-739.

Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper & Row.

Precht, E. (2007a). Revisorer anmäler oftare misstanke om brott. *Balans*, Nr. 4/2007, s 20-21.

Precht, E. (2007b). Revisorn är samhällsbyggare. *Balans*, Nr. 1/2007, s 17-18.

PVCs hemsida: Tillgänglig via <www.pwc.se>. Accessdatum 2007-09-22.

Revisorslagen (2001:883) 20-21§§.

Saunders, M., Lewis, P & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students*. 4:e upplagan.

Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Auditor Switches by Failing Firms. *The Accounting Review*, Vol. 60, Nr. 2, s 248-261.

Spathis, C., Doumpos, M., & Zopounidis, C. (2003). Using client performance measures to identify pre-engagement factors associated with qualified audit reports in Greece. *The International Journal of Accounting*, Vol. 38, Nr. 3, s 267-284.

Skough, B. (2007). Revision utan plikt? – Javisst! *Balans*, 1/2007, s 13.

Statens offentliga utredningar (SOU 1999:43 pp. 147-149). *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm. Nordstedts tryckeri AB.

Svenska Dagbladets hemsida: Tillgänglig via <www.svd.se/dynamiskt/naringsliv/did>. Accessdatum 2007-10-15.

Tackett, J., Wolf, F., & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxly and audit failure – A critical examination. *Emerald Library*, Vol. 19, Nr. 3, s 340-350.

Thorell, P., & Norberg, C. (2005). *Revisionsplikt i små aktieföretag*. Stockholm: Svenskt näringsliv.

Torget hemsida: Tillgänglig via <www.torget.se>. Accessdatum 2007-09-29.

Wikipedias hemsida: Tillgänglig via <www.sv.wikipedia.org/wiki/Karri%C3%A4r>. Accessdatum 2007-11-03.

Vikström, L. (2006). Tio misstag som sabbar din karriär. *Affärsvärlden*, 2006-03-28.

Whittington, R., Johnson, G., & Scholes, K. (2006). Exploring corporate strategy. Enhanced Media Edition.

Zeff, (2003). Du Pont's early policy on the rotation of audit firms. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol.22, Nr. 1, s 1-8.

Årsredovisningslagen (1995:1554) 1:3§.

Östlund Annelie. (2006). Skandalrevisor i Richards-bolag. *Affärsvärlden*, 12 juni 2006.

E-minds hemsida: Tillgänglig via <www.e-mind.se/marknadsfoering-business-to-business.php>. Accessdatum 2007-10-23.

BILAGA 1A (Revisorn)

Hej!

Vi är två studenter från högskolan i Kristianstad som skriver vår kandidatuppsats i företagsekonomi angående revisorers drivkrafter för ett klientbyte.

Vi skulle vara tacksamma om Ni ville offra ett par minuter av er dyrbara tid till att besvara några frågor angående Er relation till Era klienter.

Självfallet kommer era svar att vara anonyma, då det endast är vi två som kommer att se vilket revisionsbyrå enkäternas svar tillhör.

Det skulle vara oerhört värdefullt för oss om ni skulle vilja gå in på nedanstående webblänk och besvara vår enkät.

<http://www.luvit.hkr.se/eval/pub/80438/>

Tack för er medverkan!

Har Ni frågor angående enkäten eller vår hantering av Era svar är Ni välkomna att höra av Er till oss på:

Martin Persson: martinmp79@hotmail.com

Caroline Nilsson: caroline81nilsson@hotmail.com

3g) Jag upplever att relationen till mina långvariga klienter är trivsammare än till mina nya klienter

1	2	3	4	5	6	Vet ej
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3h) Jag känner mig omotiverad inför att anta nya klienter

1	2	3	4	5	6	Vet ej
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tack för Er medverkan!

BILAGA 2A (Klienter)

Hej!

Vi är två studenter från högskolan i Kristianstad som skriver vår kandidatuppsats i företagsekonomi angående klienters drivkrafter för ett revisorsbyte.

Vi skulle vara tacksamma om Ni ville offra ett par minuter av er dyrbara tid till att besvara några frågor angående Er relation till Era revisorer.

Självfallet kommer era svar att vara anonyma, då det endast är vi två som kommer att se vilket företag enkäternas svar tillhör.

Det skulle vara oerhört värdefullt för oss om ni skulle vilja gå in på nedanstående webblänk och besvara vår enkät.

<http://www.luvit.hkr.se/eval/pub/80439/>

Tack för er medverkan!

Har Ni frågor angående enkäten eller vår hantering av Era svar är Ni välkomna att höra av Er till oss på:

Martin Persson: martinmp79@hotmail.com

Caroline Nilsson: caroline81nilsson@hotmail.com

3h)... fått rekommendationer från t ex branschkollegor om en annan, bättre revisor

1	2	3	4	5	6	Vet ej
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4) Har ni bytt revisor under de senaste tio åren?

Svar: Ja Nej Vet ej

Om JA, vänligen besvara även frågorna 4-6.

5) Hur många gånger har ni bytt revisor under denna period?

1	2	3	4	5	Fler gånger
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6) Under vilka år skedde dessa revisorsbyten?

Svar:

7) Är det vanligtvis ni eller revisorn som tagit initiativ till ett revisorsbyte och avslutat era samarbeten?

Vi	Gemensamt beslut	Varierar	Revisorn
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tack för er medverkan!

BILAGA 3

Figurförteckning

- Figur 1: Frivilliga byten (sida 19)
- Figur 2: Revisorns karriärutveckling (sida 20)
- Figur 3: Maslows behovspyramid (sida 21)
- Figur 4: Evighetskostnads cirkel (sida 23)
- Figur 5: En intressentmodell för revisorer (sida 31)
- Figur 6: Företag i svårighet (sida 44)
- Figur 7: Urval av revisorer (sida 46)
- Figur 8: Urval av klienter (s 46)

Tabellförteckning

- Tabell 1: Bortfallsanalys (sida 48)
- Tabell 2: Fördelning mellan stora respektive små revisorer
- Tabell 3: Fördelning mellan stora respektive små klienter
- Tabell 4: Medelvärde över revisorerens instämmande (sida 51)
- Tabell 5: Revisorsgruppering (sida 53)
- Tabell 6: Medelvärde över klienternas instämmande (sida 66)
- Tabell 7: Byte av revisor – Relationen till revisorn är otillfredställande (sida 67)
- Tabell 8: Byte av revisor – Klienter i svårighet (sida 68)
- Tabell 9: Byte av revisor – Små och stora klienter (sida 69)
- Tabell 10: Byte av revisor - Företag i förändring (sida 69)
- Tabell 11: Byte av revisor – Revisorns utbud är otillräckligt (sida 70)
- Tabell 12: Byte av revisor – Revisorns specialkunskaper är otillräckliga (sida 71)
- Tabell 13: Byte av revisor – Revisorn är otillgänglig (sida 71)
- Tabell 14: Byte av revisor – Revisorns arvode är för högt (sida 72)
- Tabell 15: Byte av revisor – Rekommendationer (sida 73)
- Tabell 16: Byte av revisor – Påtryckningar från intressenter (sida 73)

Diagramförteckning

- Diagram 1: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 1 (sida 54)
- Diagram 2: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 1 (sida 55)
- Diagram 3: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 1 (sida 56)
- Diagram 4: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 2 (sida 57)
- Diagram 5: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 2 (sida 58)
- Diagram 6: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 2 (sida 59)
- Diagram 7: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 3 (sida 60)

Diagram 8: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 3 (sida 61)

Diagram 9: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 3 (sida 62)

Diagram 10: Skillnader mellan stora och små byråer i fråga om hypotes 4 (sida 63)

Diagram 11: Skillnader mellan inte delägare och delägare i fråga om hypotes 4 (sida 64)

Diagram 12: Skillnader mellan godkända och auktoriserade revisorer i fråga om hypotes 4 (sida 65)