



Institutionen för ekonomi
Magisteruppsats
VT 2008

Revisorns etiska dilemma, var går gränsen för oberoende?

Handledare:
Pernilla Broberg
Peter Öhman

Författare:
Lotta Hansen
Veronica Isaksson

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till våra handledare Pernilla Broberg och Peter Öhman. Ett speciellt tack vill vi ge till Pernilla för den ovärderliga statistikhjälpen.

Ett stort tack vill vi även rikta till alla de respondenter som tog sig tid att besvara vår enkät. Vi vill också tacka Anders för all hjälp med upplägget av vår webbenkät.

Slutligen vill vi tacka våra förstående familjer för ovärderligt stöd under denna intensiva tid.

Abstract

Law and regulations regulate the auditors' independence. An auditor should not only be independent in general, but independence in fact and independence in appearance. However, the regulations do not specifically describe how to act independence. It is the concerns of the auditor were he puts his limit for the independence. The main purpose of this study was to explain the Swedish auditors' independence regarding gifts and relations with the auditor's client.

We used an online questionnaire in our survey. A sample of 526 auditors was chosen to represent the Swedish auditors. We wanted to observe how different groups of auditor concern about gifts and relations with the clients, why we classified the auditors in six different dependent variables such as gender, education, experience, firm size, fee size and province.

The results showed that fee size affects the auditors' tendency to accept gifts and have a relationship with the clients. Auditor tends to accept more gifts and have a closer relationship with clients who generate smaller fee. The study also showed that firm size affects the auditor's tendency to have relationship with their clients. The big four are better inclined to have closer relationship with their clients than smaller firms.

Innehållsförteckning

1. Inledning	5
2. Teori	10
2.1 Agentteori.....	10
2.2 Kognitiv dissonans.....	12
2.3 Profession	13
2.4 Oberoendet.....	14
2.5 Hypotesformulering	16
2.5.1 Underliggande individuella faktorer	17
2.5.2 Underliggande företags specifika faktorer	20
3. Metod	22
3.1 Urval och bortfallsanalys.....	22
3.2 Operationalisering.....	24
3.3 Dataanalys.....	28
4. Analys	28
4.1 Beskrivande statistik	28
4.2 Hypotesprövning	31
4.2.1 Sammanfattning hypotesprövning.....	43
4.3 Oberoendediskussion	43
5. Slutsats och förslag till fortsatt forskning	48
5.1 Slutsats.....	48
5.2 Förslag till fortsatt forskning	50
6. Referenser	52

Appendix I - V

1. Inledning

Det måste finnas marknadsmekanismer i form av standarder och lagar som ger revisorn incitament att agera oberoende (Mautz & Sharaf, 1961). Standarder och lagar är avsedda att förebygga det beroende som kan uppstå på grund av ersättning från kunden, och se till att revisorns oberoende består (Craswell, et al, 2002). I Revisorslagen (2001:883) står angivet att en revisor ska vara opartisk och självständig som kan tolkas att revisorn skall vara oberoende i sitt ställningstagande. Likaså anger både FARSRS, IFAC och AICPA, Storbritanniens respektive USA:s motsvarighet till FARSRS, i sina regler att revisorn ska vara oberoende.

Enligt Revisorslag 2001:883 19§ skall en revisor iaktta god revisorssed, vilket bland annat innebär att revisorn skall vara oberoende, hålla sin integritet och objektivitet. Revisorn skall även handla efter ett professionellt uppträdande och ha professionell kompetens och omsorg för att iaktta god revisionsd. (RS, 2002)

”En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.” (Revisorslag 2001:883 20§)

Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed, belyser revisorns oberoende. Revisorn skall utöva sitt arbete självständigt och objektivt vilket innebär att revisorn måste vara oberoende i sitt ställningstagande. Om detta inte går att uppfylla skall revisorn avböja respektive att avsäga sig gällande uppdrag. Det finns olika situationer då man kan ifrågasätta revisorns oberoende, bland annat får man inte ha ett direkt intresse i företaget, äga aktier i företaget eller vara anställd i företaget.(Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed, Regel 2, FAR, 2002) God revisorssed ger inte alltid tillräcklig handledning därav kan revisorn ställas inför olika etiska dilemman. Revisorn skall handla efter god revisionsd men även se till att inte skada den som granskas, denna bedömning är hårfin och synnerligen känslig. (Cassel, 1996)

Revisorns arbete styrs av standarder inom revisorsprofessionen (Mautz & Sharaf, 1961, Windsor & Ashkanasy, 1995). Standarder kräver att revisorn har kunskap om klienternas

företag och bidrar till en stark relation inom professionen (Windsor & Ashkanasy, 1995). En profession är en grupp likartade individer vilka är till för experthjälp. För att tillhöra en professionell grupp krävs att man besitter kvalifikationer, följer ett visst beteendemönster som är allmänt accepterat och följer standarderna som är fastställda inom professionen. (Abbott, 1983; Duska & Shay Duska, 2003) Att vara medlem i en profession medför ett beteendemönster som styr relationen till kunder, kolleger och allmänheten, likväl som ett socialt accepterat ansvar för allmänheten. (ICAW, 2002; Duska & Shay Duska, 2003) Enligt Huebner (1915) är det framförallt det sociala ansvaret som är viktigast i professionens karaktär (Duska & Shay Duska, 2003). Revisorer uppnår bara långsiktig lönsamhet om de anser att servicen de utfärdar är av god kvalitet (ICAW, 2002).

”Members should accept the obligation to act in a way that will serve the public interest, honour the public trust, and demonstrate commitment to professionalism.” (AICPA, 2:d principle)

Enligt Meigs och Whittington (1989) är standarderna ett huvudelement för att behålla en professionell attityd och leder revisorerna till ett beteende som stärker den professionella formen. Likaså Flint (1988) hävdar att standarderna är grundläggande regler för rätt uppförande för medlemmarna i professionen. Standarderna är likaså en guide för revisorer om vad som behövs för att utföra revision med tillfredsställande kvalitet. (ICAW, 2002) När revisorns professionella attityd brister och avsteg från standarderna inom professionen sker, är risken stor att revisorn bortser från sitt sociala ansvar. Detta kan leda till företagsskandaler som till exempel Enronskandalen som har debatterats flitigt i förhållande till revisorns oberoende.

Etiska principer ska verka för att rätt beteende, principerna är ofta introducerade som en reaktion på ett beteende som inte är accepterat (Page & Spira, 2005). Varje individ har olika etiska principer som leder till olika uppfattningar om vad som är rätt eller fel, bra eller dåligt. Revisorer har olika etiska skyldigheter både till sig själva och professionen men även till intressenterna och företagen som de arbetar för. (Duska & Shay Duska, 2003) En fråga som bör ställas i etiska sammanhang är om ett agerande medför positiva effekter för en själv men även för alla inblandade parter. Etiska dilemman är situationer där individers välfärd blir påverkad av beslutet som fattas. (Ibid.) Brist på kunskap hos revisorn är en typisk anledning

till att etiska dilemman uppkommer (Cassel, 1996). En anledning till att denna brist på kunskap om etiska dilemma är att redovisningsutbildningar brister i att utveckla studenterna i etisk mognad (Gray, Bebbington & McPhail, 1994 refererad i Low, Davey & Hooper, 2006; Roybark, 2008). En revisor skall ha en relevant utbildning för att bli en kompetent expert (Duska & Shay Duska, 2003) och utfärda en innehållsrik redovisningsrapport för att säkra oberoendet (Satava, et al, 2006). Ett etiskt dilemma som kan hota revisorns oberoende är när de blir pressade att fatta beslut som kan ge revisorn ekonomisk vinning, vilket kan innebära avsteg från dess oberoende. (Windsor & Ashkanasy, 1995) ”De revisorer som inte förmår att utföra sitt arbete på ett fullgott sätt riskerar att få sitt förtroende naggat i kanten” (Öhman, 2007, s. 28). Etiska dilemman kan lösas av olika principer som förklarar tillvägagångssättet i handlandet. Principerna fastställs av professionen för revisionerna (Duska & Shay Duska, 2003). Att ansluta sig till en professionell grupp till exempel AICPA, American Institute of Certified Public Accountants, innebär att man står fast vid de etiska principerna som är uppsatta av professionen. Alla revisorer är bundna av etiska regler, har samma expertkunskaper och behandlar samma typer av kunder vilket gör att de kan anses ha samma förpliktelser. (Duska & Shay Duska, 2003)

Relationskonflikter som uppstår kan lösas genom etiska principer (Duska & Shay Duska, 2003). När det uppstår konflikter ska revisorn göra en bedömning av vad som passar bäst i de olika situationerna. Revisorerna måste använda sig av sitt professionella omdöme för att fatta beslut i etiskt komplicerade situationer. (Mautz & Sharaf, 1961; Duska & Shay Duska, 2003; Page & Spira, 2005) Att det är kunden som betalar fakturan till revisorn kan ses som ett etiskt dilemma (Duska, 2005), eftersom den oberoende bedömningen kan påverkas (Lavin, 1976; Craswell, et al, 2002). Alla yrkesetiska ställningstaganden går inte att reglera via lag och regler. Revisorer måste ha ett moraliskt tänkande som gör att de kan ta ställning i etiska dilemman som revisorerna påträffar i sin yrkesroll.

En banktjänstemans jobb går att beskåda över disken fram till klockan tre när arbetsdagen är slut medan revisorers arbete anses vara ett mysterium för många (Westerdahl, 2005). Enronskandalen kan ses som ett mysterium, där revisorerna inte verkade för de allmännas bästa (Cullinan, 2004; Reinstein & McMillan, 2004), utan agerade för egen vinnings skull. Enrons ledare blåste upp resultatet genom att skapa vinster och ta bort stora skulder från företagets finansiella redovisning (Reinstein & McMillan, 2004; Page & Spira, 2005; Satava, Caldwell & Richards, 2006). Varken allmänheten eller intressenterna kände till vad

revisorerna och ledarna egentligen gjorde förrän det var för sent. Skadan blev stor för aktieägarna, kreditgivarna och andra investerare, som alla fick betala ett högt pris på grund av revisorns risktagande (Arnold & De Lange, 2004; Fuerman, 2004). Det var inte bara investerare som drabbades, utan även leverantörerna som inte fick betalt för sina varor och tjänster och anställda som förlorade sina jobb (Öhman, 2007). Det var bland annat Enrons kollaps som resulterade i Sarbanes-Oxley Act, vilken mynnade ut i ett försök att stärka de externa revisorernas oberoende (Cullinan, 2004). Det var inte bara företag som Enron som var ansvariga för denna kapitalansamling, utan även revisionsbyråerna blev ansvariga. Det var ingen slump eftersom majoriteten av revisionsbyråernas förtjänst kom från konsultuppdrag i stället för från revision. Revisionsbyråerna förlorade fokus på det viktiga, det vill säga ansvarsfull redovisning. (Duska, 2005) Denna brist på civilkurage gjorde att revisorerna inte agerade etiskt. Genom att avsiktligt förmörka situationer som den hos Enron brister revisorn i sin roll som oberoende. (Cassel, 1996) En skandal som Enron skadar revisorernas förtroende och deras oberoende som är en av hörnstenarna i deras verksamhet (Moberg, 2006). Kapitalansamling och försummad ansvarighet leder till en mentalitet där inget etiskt styr företaget (Duska, 2005).

Revision syftar till att ge information som företagets intressenter kan lita på. Oberoendet är tillsammans med yrkeskompetensen, det som garanterar revisionens kvalitet. (Moberg, 2006) Revisorns primära ansvarighet är att se till intresset för allmänheten (Mautz & Sharaf, 1961; Duska, 2005). Denna situation leder till intressekonflikter, eftersom revisorn är ekonomiskt beroende av sin kund, men primärt ansvarig inför allmänheten (Duska, 2005). Konflikter och uppdrag skall lösas med integritet för att bäst bevara allmänhetens välfärd (ICAW, 2002; Duska, 2005). Oberoendet kan delas in i två olika delar, independence in fact och independence in appearance, vilket innebär att revisorn skall vara faktiskt oberoende respektive synbart oberoende (Diamant, 2004; Moberg, 2006)

Windsor och Ashkanasy (1995) menar att revisorers oberoende är en samverkan mellan klienten och revisorn. Revisorns relation med klienten är unik då revisorn är både kontrakterad och betald av klienten som skall granskas. Normalt sett utses granskaren av en tredje part och inte av dem som ska granskas vilket gör att revisorn står i ett beroendeförhållande till klienterna. (Ashbaugh, 2004) Det uppstår problem med revisorns oberoende och är en mental utmaning för revisorn eftersom ”man inte biter den hand som föder en”. (Ibid.) Relationen mellan revisorn och klienten stärks över tiden eftersom revisorn

erhåller företagsspecifik information (Windsor & Ashkanasy, 1995; Gavius, 2007). En studie gjord av DeAngelo (1981a) styrker att när den ekonomiska relationen mellan revisorn och klienten stärks ökar incitament till att bryta oberoendet. Gendron, Suddaby och Lam (2006) kommer däremot fram till det motsatta i sin studie, som visar att en stark relation mellan revisorn och klienten inte påverkar revisorns oberoende. Även Mautz och Sharaf (1961) menar att en revisor agerar efter grundprincipen att vara oberoende. Den relation som efterfrågas av det reviderade företaget, blir på bekostnad av investerare och övriga intressenter då de efterfrågar en oberoende revisor (Öhman, 2007). Olika kriterier för oberoendet är fastställda, men de anger inte i detalj var gränsen går för oberoendet utan det är upp till revisorn själv att bedöma. Revisorn ska utifrån sin expertis kunna dra gränsen för när de inte längre är oberoende. (IFAC) Enligt Craswell, Stokes och Laughton (2002) använder revisorer olika mekanismer för att skydda sitt oberoende från beroendet som kan uppstå mellan kund och revisor. Revisorn är skyldig att inför varje uppdrag undersöka om han eller hon kan genomföra sitt uppdrag utan att det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet. För att garantera revisorns synbara självständighet och opartiskhet används analysmodellen som är en analys för att pröva om det förekommer omständigheter som utgör hot mot förtroendet. (Moberg, 2006)

Enligt Flint (1988) påverkas oberoendet om revisorn har en personlig relation med sin klient, vilket påverkar revisorns mentala attityd och åsikt. För långt engagemang med en kund skapar stark lojalitet och känslomässiga relationer som kan påverka oberoendet. Relationen riskerar att bli för familjär, vilket kan inverka på kvaliteten och kompetensen på revisorns arbete som kan leda till ooberättigade antaganden istället för objektiva bedömningar. Ekonomiska gemensamma intressen mellan en revisor och klient till exempel deltagande i gemensamma projekt och investeringar går utanför den normala professionella tjänsten. Detta leder till egenintressehot och är därmed förbjudna. (FEE, 1998) Gåvor är andra företeelser som kan påverka revisorers oberoende. En gåva är ofta föreskrivna i en business-to-business relation, samtidigt som det är ett av de mest etiska dilemman i relation mellan två affärsmän. Den som får en gåva blir tvungen att göra en bedömning huruvida det är etiskt riktigt att acceptera gåvan eller inte. (Kitson & Campell, 1996, refererad i Fisher, 2007) Att ta emot gåvor och gästfrihet från sin klient kan skapa egenintressehot och vänskapshot om värdet är av betydande grad. Revisionsbyråerna eller revisorer ska inte acceptera gåvor av ekonomisk betydande karaktär, då det kan hota dess oberoende. (IFAC) I FEE:s rekommendationer för

revisorer i Europa anges att det medför egenintressehot om man som revisor tar emot en vara eller tjänst på förmånliga villkor, det vill säga billigare än vad marknaden skulle begära.

Att relationen mellan klient och revisor och gåvor från klienten till revisor orsakar etiska dilemman är säkert. Dock kan vi inte på förhand veta hur mycket det påverkar revisorer i praktiken. Även Gendron, et al (2006) menar att mer forskning behövs för att bättre förstå redovisningsprofessionens etiska dilemma.

Syftet med denna studie är att förklara var revisorer drar gränsen för oberoende, i sin relation med klienten. Vi ska kartlägga vilka faktorer som påverkar revisorers ställningstagande när det gäller gåvor från klienten och relationer med klienten som i sin tur påverkar revisorers oberoende.

2. Teori

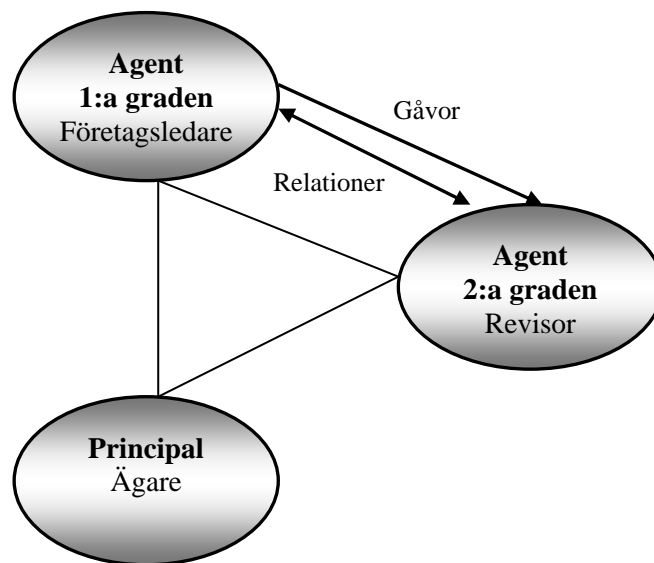
2.1 Agentteori

Agentteorin är en teori som fokuserar på relationen mellan agenten och principalen, där agenten är företagsledare och principalen är aktieägare. Den utgår ifrån att alla individer är rationella och agerar opportunistisk för att maximera sin egen välfärd, det vill säga människan antas vara opportunistisk i sitt handlande. (Jensen & Meckling, 1976) Agentteorin utgår från att det finns en informationsasymmetri mellan agenten och principalen, där det är agenten som innehar den mesta informationen. För att minska informationsasymmetrin bör agenten och principalen utbyta information med varandra. Agenten delar med sig av sin information till principalen och på så vis redovisar för principalen vad han eller hon har åstadkommit. Genom att göra detta får agenten ekonomisk kompensation för sitt arbete. (Watts & Zimmerman, 1986; Deegan & Unerman 2006)

Intressekonflikter mellan agenten och principalen kan stävjas med hjälp av olika styrmekanismer som regleras med hjälp av kontrakt. Dessa kontrakt ska minska agentkostnaderna och liera principalens och agentens intresse, så att dessa arbetar mot samma mål. (Jensen & Meckling, 1976) Principalen kan med hjälp av olika incitament, förmå agenten att agera i principalens intresse. För att principalen ska vara säker på agentens handlande krävs övervakning. (Deegan & Unerman, 2006)

Principalen kan via en oberoende granskning utförd av en revisor övervaka agenten och på så vis få bekräftat att agenten arbetar i principalens intresse. Detta tar dock tid och resurser i anspråk, vilket kräver att nyttan av övervakningen överstiger kostnaden för att den ska vara till fördel för principalen. (Watts & Zimmerman, 1986; Deegan & Unerman 2006) Revisorn

är den som har övervakningsfunktionen och som är utsedd av ägarna. Revisorn ska fungera som en självständig agent för ägarna och vara ett verktyg för att tillgodose att ledningen sköter sina åtagande. Denna uppgift gör att revisorn måste vara och framstå som lojal. (Diamant, 2004) Revisorns kommer in för att lösa ett agentproblem, men granskningsfunktionen skapar ett nytt agentproblem, där revisorn får en position som en andra agent (Shapiro, 1987), (se *figur 1*). I denna position tjänar revisorn två grupper samtidigt, där det är den som revisorn har ett närmare samarbete med som är den som ska granskas. (Simunic & Stein, 1995) Relationen mellan företagsledningen, ägare och revisor skapar ett problem, som uppstår då de engagerade parterna har olika syn på fördelarna som fås av samarbetet (Miller, 1992). Enligt Ijiri (1983) skapas en ansvarsrelation som fokuserar på samarbetet mellan revisorn, redovisaren och den som är tillhandahållaren av informationen vilket skapar ett relationssamband mellan dessa tre parter (se *figur 1*). I denna position gäller det för revisorn att hålla en oberoende ställning till såväl företagsledaren, som ägarna, då själva grunden för revision är att lämna ut en neutral information till intressenterna (Power, 1997). Revisorn granskar företagsledaren i ägarnas intresse, men blir arvoderad av företagsledaren vilket gör att revisorn tenderar att alliera sig med denna. (Jenkins & Lowe, 1999; Bazerman & Loewenstein, 2001) Detta kan vara en särskilt besvärande omständighet som påverkar revisorernas oberoende (Jenkins & Lowe 1999).



Figur 1: Principal- Agentmodell, där revisorns granskningsfunktion skapar ett nytt agentproblem. I denna position gäller det för revisorn att inta en oberoende ställning.

2.2 Kognitiv dissonans

Kognitiv dissonans utvecklades av Leon Festinger 1957 och är en teori som beskriver en olustkänsla mellan vad någon vidhåller är sant och vad någon vet är sant. Kognitiv dissonans bygger på individers intellektuella motsättningar, vilket kan uppkomma då man gör något som strider mot ens uppfattning. Den bygger på de mest betydelsefulla drifterna, man vill må bra och vara nöjd med det man presterar och vara tillfredställd med sitt agerande. Missämja får en person att känna obehag vilket främjas av dissonansen som motiverar kognitiva möjligheter för att återskapa harmoni. (Goldsmith, Sedo, Darity & Hamilton, 2004) Teorin kognitiv dissonans anger att motsägande tankar är en drivande kraft som tvingar en att ändra sin uppfattning, dikta ihop nya uppfattningar eller modifiera redan existerande uppfattningar för att reducera konflikten mellan tankarna. Detta har under gjorda experiment visat att uppfattningar ofta ändras för att matcha beteendet, när uppfattning och beteende kolliderar. (Brewer, 2007) Detta beteende kunde bevitnas bland Enrons redovisare och revisorer, som ändrade sin uppfattning och agerade efter företagets agerande (Ibid.). En revisor vars moraliska utveckling huvudsakligen är låg följer standarderna för oberoende endast då det ligger i revisorns intresse. Revisorn kommer alltid att anses vara oberoende inom gruppen om ett sådant beteende är konsistent med referentgruppens normer. Revisorn som resonerar efter låg moralisk ställning kommer att stärkas med organisationen och har en förmåga att gå på

andra sidan lagen för att bestämma vilka regler som går att bryta mot, till exempel för vad de anser samhällets välfärd eller för att rättvisan kräver det. (Sweeney & Roberts, 1997)

Kognitiv dissonans är ofta associerat med tendensen att individer motsätter sig information som de inte vill tänka på, eftersom det ökar deras kognitiva dissonans och skulle få individen att agera avvikande från sin bekväma vana. (Akerlof & Dickens, 1982) Teoretiska studier har visat att ju starkare relation en revisor har till sin klient, desto mer incitament har revisorn att bryta mot sitt oberoende (DeAngelo, 1981a). En anledning till detta kan vara den kognitiva dissonansen, där en stark relation får revisorn att ändra sitt tankesätt om oberoendet. Detta kan hänvisas till att uppfattningen ändras för att matcha beteendet, som påverkas av en stark relation.

2.3 Profession

Revisorer får sin status och position genom professionell träning. Dessa styrs av innehållsrika standarder om professionens beteende, vilket gör att revisorerna kan motstå press från klienter som vill påverka revisorn att motsätta sig professionens regelverk. Precis som i andra professionella grupper är revisorns möjlighet att stå emot press bland annat en funktion av klientens makt och revisorns andel i oenigheten. Vid tvister med kunder är emellertid revisorer generellt i en svagare position än andra professionella grupper. (Gul, 1991; Emby & Davidson, 1998) Detta beror på att revisorn arbetar i en konkurrenskraftig marknad och har en homogen produkt, vilket gör att kunder har en makt att ersätta revisorn med en annan om en tvist uppstår antingen om en professionell angelägenhet eller om arvodet (Goldman & Barlev, 1974; Gul, 1991). Revisorn kan komma i en situation där ett val om att följa professionella standarder eller om ett avsteg från dessa ska göras för att tillgodose klientens önskemål. Detta kan ses som en intern konflikt för revisorn mellan revisorns egenintresse och dess professionella integritet. (Goldman & Barlev, 1974) Gavius (2007) har uppfattningen att en långvarig relation skapar problem, vilket inte överbryggs av att revisorn byts ut eftersom det fortfarande finns ett intresse i den långvariga relationen från byråns sida sett.

Öhman (2004) kom fram till i sin studie att det finns begränsade skillnader mellan olika grupper av revisorer, utifrån erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. Detta indikerar på att professionen är en homogen grupp med stark socialisering (Ibid.). Revisorerers agerande blir påverkat utifrån medarbetare och kulturen inom företaget. Trots detta har alla individer olika personliga bedömningar som kan skilja sig kraftigt åt. Detta beror på att alla individer handlar efter olika värderingar och förmågor. (Johansson, 2005) Såväl Power (2003)

menar även att det alltid förekommer inslag av intuition och personliga ställningstagande vid en revision oavsett om man tar hjälp av en fast formell struktur som styr revisionsprocessen. Öhman (2004) menar att revisorers granskning styrs av såväl judgment som structure. Judgment innebär att revisorer använder sig av sina professionella omdömen och structure innebär att revisorer tar hjälp av tydliga riktlinjer, manualer och annat stöd. Det är sambandet mellan dessa två som är det intressanta och inte om de används var för sig. (Öhman, 2004) Fördelen med att följa professionens riktlinjer är inte att det bidrar till en bättre revision utan att det ger revisorer trygghet och legitimitet i deras dagliga arbete (Power, 2003).

2.4 Oberoendet

Oberoendet kan ses ur två olika synvinklar, independence in fact och independence in appearance (Diamant, 2004, Moberg, 2006). In fact är det faktiska oberoendet, det som revisorn verkligen gör. Det faktiska är ofta inte synbart för omvärlden utan är revisorns attityd till sitt uppdrag. Revisorns moral är det som ska vara opåverkat och man kan aldrig veta hur revisorn egentligen uppfattar sitt uppdrag. (Diamant, 2004) Det faktiska oberoendet är svårt att bevisa, eftersom man behöver observera revisorn under en längre tid. In appearance är det som är synbart för omvärlden. Det är viktigt för en revisor att han/hon uppfattas som oberoende, att revisorn är synbart oberoende och inte bara är faktiskt oberoende. Genom det synbara oberoendet som uppfattas av intressenterna kan ett viktigt förtroende för revisorerna skapas. (Diamant, 2004) Det synbara oberoendet är det som kan få sig en knäck, eftersom det är det oberoendet som uppfattas av intressenterna och omvärlden. Genom att ta emot gåvor och ha en personlig relation med sina klienter kan tolkas utifrån att revisorn inte är oberoende och självständig. Även det faktiska oberoendet kan påverkas om revisorn blir beroende och osjälvständig av att ta emot gåvor och ha en personlig relation med sina klienter. Inför varje uppdrag skall en revisor säkra sitt oberoende genom att tillämpa analysmodellen för att revisorn i det enskilda fallet skall agera aktsamt. (Diamant, 2004) Analysmodellen tillämpas efter Revisorslagen (2001:883) 21§, som belyser att: *"En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet"*. Diamant (2004) menar att tillämpningen av analysmodellen sker i två steg. I det första steget, analysmodellens presumtionsdel, identifieras hot mot oberoendet (Ibid.). Dessa hot består av egenintressehot, självgranskningshot, partsställningshot, vänskapshot och skrämshot. Egenintressehotet är när revisorn har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet.

Självgranskningshot föreligger om revisorn har lämnat råd eller liknande biträde som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Om en revisor tar klientens parti i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter föreligger ett partsställningshot. En nära personlig relation mellan revisorn och sina klienter kan leda till att revisorn blir alltför välvilligt inställd vilket leder till vänskapshot. Skrämselhot föreligger om revisorn utsätts för hot eller påtryckningar från klienten och hoten eller påtryckningarna är avsedda att inge revisorn obehag. (Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR, 2002) I det andra steget i analysmodellen, presumtionsbrytande omständigheter, jämförs värdet av oberoendet mot behovet att revisorn ska kunna verka på ett effektivt sätt. (Diamant, 2004) Sveriges analysmodell kan ses som ett sätt att upplysa intressenterna om att eventuella problem har uppmärksamats. Det är även en indikation på att revisorn tagit ställning till om arbetet kan utföras opartiskt och självständigt inför varje uppdrag. (Öhman, 2007)

Redan innan Enronskandalen var ett faktum, diskuterades revisorers oberoende. Olika forskare studerar framförallt revisorers oberoende i förhållande till sina klienter, dock har vi funnit att det är väldigt sparsamt med forskare som har satt revisorns oberoende i förhållande till mottagandet av gåvor. AICPA lyfter fram att gåvor och gästfrihet är ett problem, då deras medlemmar har ställt frågor om hur de bör företa sig i olika situationer. AICPA hänvisar att oberoendet påverkas beroende på gåvans karaktär, värde och vid vilket tillfälle den erhålls. Ger klienten gåvan till mer än en på revisionsbyrån påverkas oberoendet i mindre grad. Likaså påverkas oberoendet mindre om en klient inte bara ger en gåva till revisorn, utan till sina andra affärskontakter, såsom leverantörer och kunder. (AICPA)

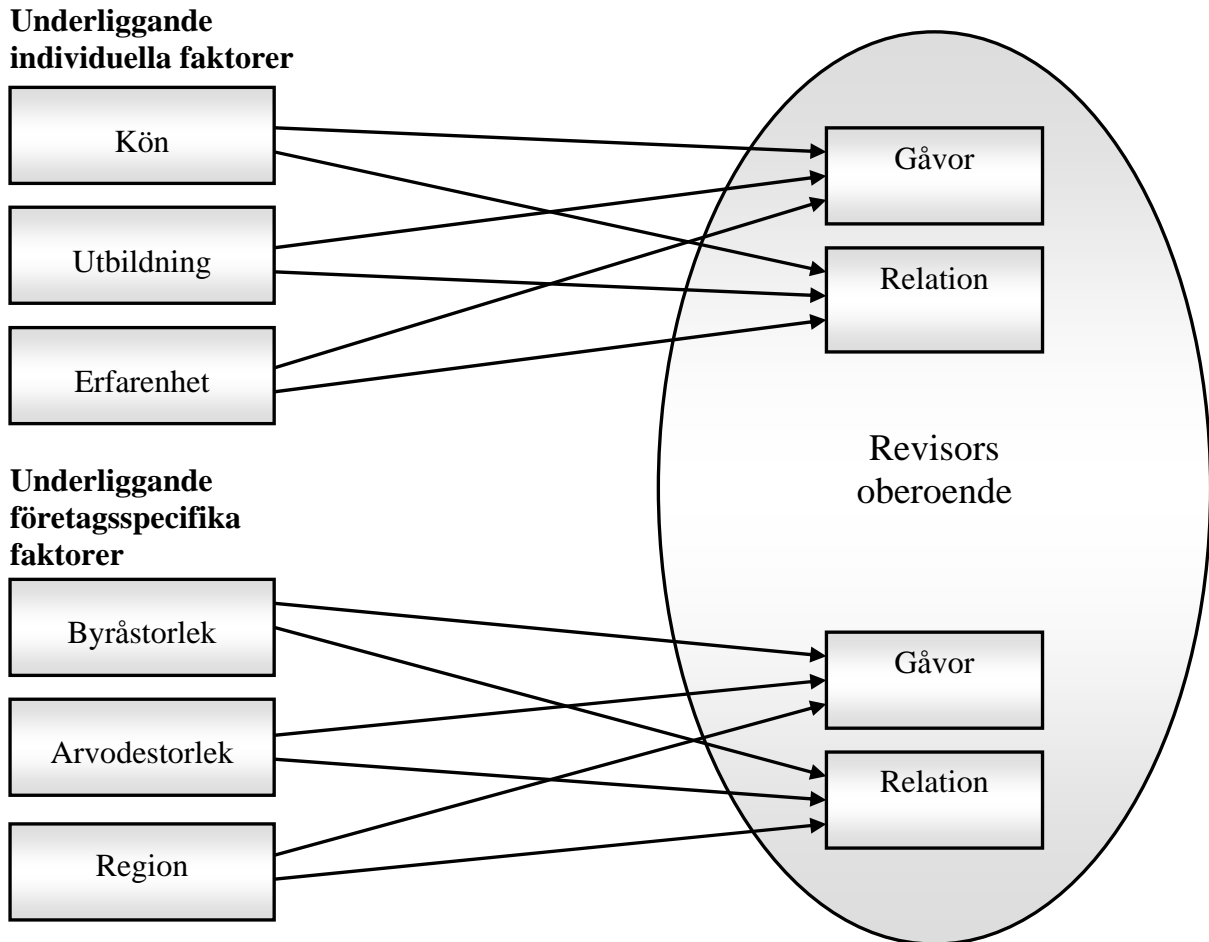
Sherry (1983) menar genom att ta emot en gåva ska man, enligt god sed, ge en gåva tillbaka vid ett annat tillfälle. Detta kan uppfattas som att en klient vill ha något i gengäld för gåvan som ges. The Accountants International Study Group gav ut en rekommendation 1976 att revisorer ska inta en restriktiv hållning angående gåvor från sina klienter (Pany & Reckers, 1980). I relationen i en affärsuppställning är det fel av såväl mottagaren att ta emot en gåva som det är för givaren att ge en gåva. Dock kan det vara såväl lämpligt som olämpligt att ta emot en gåva beroende på om den är avsedd som muta eller inte. (Fisher, 2007) Adams (1963 refererad i Robben, Verhallen, 1994) menar även att andra faktorer än själva gåvan påverkar mottagaren nämligen priset på gåvan. Om gåvan ges av en person med mindre budget, uppskattas gåvan mer än om den ges från en som har större budget. Detta bestrids dock i en

studie gjord av Pany och Reckers (1980) som kom fram till att storleken på klientfirmorna inte hade någon betydelse för hur gåvan påverkade revisorns oberoende. Dock fann de i sin studie att gåvor påverkade revisorns oberoende, även om gåvan hade ett obetydligt värde. Motsatsvis anser Fisher (2007) att genom att få och ge gåvor stärker man affärsrelationen. Det kan vara ett sätt att bygga och behålla legitimitet i relationen. Fisher (2007) menar också att det är viktigt att relationen inte blir förstörd av gåvor som kan anses vara mutor och att få gåvor, måltider och underhållning är ett av de mest omtalade etiska dilemmat. Vi menar att denna balansgång kan vara svår att hålla. Det som uppfattas som en gåva av ena parten kan uppfattas som muta av en annan part.

Det är kopplingen mellan företagsledaren och revisorn som är den intressanta i vår studie och vi kommer att avgränsa den genom att vi endast undersöker när det är revisorn som är mottagaren av en gåva eller blir bjuden på olika aktiviteter och inte när det är revisorn som är donatorn. Detta för att revisorns synbara oberoende kan påverkas mer då ett accepterande av diverse gåvor och aktiviteter skulle kunna ses som mutor.

2.5 Hypotesformulering

Redovisningsregler är inte bara svart och vitt, inte heller standarderna för oberoende är svart och vitt. Var går gränsen för att revisorn inte längre är oberoende? Det finns många faktorer som påverkar den enskilda revisorns oberoende (Gul, 1991; Moberg, 2006). Det kan vara olika uppfattningar som förmår revisorn att handla olika i olika situationer. Kognitiv dissonans ändrar revisorns beteende vilket gör att revisorn har olika beteende till olika klienter. Enligt agentteorin agerar en revisor efter att maximera sin egen välfärd, vilket gör att revisorn agerar annorlunda mot en klient som står för en betydande del av revisorns inkomst än en liten klient. Det kan även vara olika underliggande faktorer, både individuella och företagsspecifika, som påverkar vilka relationer man har till sina klienter och i vilken grad man är villig att ta emot gåvor. Att ta emot gåvor och att ha starka relationer med klienterna är situationer som kan påverka revisorns oberoende.(se *Figur 2*)



Figur 2: Hypotessammanfattning

2.5.1 Underliggande individuella faktorer

Kön

Eckel och Grossman (1998) kommer i sin studie fram till att kvinnor är mer socialt orienterade och osjälviska medan män är mer individorienterade och själviska. Även Volkema (2004) kommer i sin studie fram till att kvinnor har en högre etisk standard än män. Detta indikerar på att kvinnor är mindre benägna att ta emot gåvor och att män är mer benägna att ta emot gåvor, eftersom det gynnar dem som individer. Männen ingår oftare relationer med klienterna än kvinnor om det gynnar deras egen person.

Cohn, Lewellen, Lease och Schlarbaum (1975) lyfter fram i sin studie att kvinnor är mer riskaversa än män när det kommer till olika val av investeringar. Generellt sett anses kvinnor vara mer riskaversa än män (Byrnes, Miller & Schafer, 1999; Watson & McNaughton, 2007). Detta beror enligt Watson och McNaughton (2007) delvis på biologiska skillnader samt ett resultat av evolutionen. Denna riskaversion hos kvinnor gör att de i mindre grad tar emot gåvor och andra gottgörelser om det innebär att deras oberoendeställning kan rubbas.

Personer i företagsledningar och företagsägare är oftast män (Tharaneou, 2001). Detta gör att en relation mellan en kvinnlig revisor och företagsledaren kan bli stram eftersom det förekommer olikheter mellan könen. En relation som är mellan en manlig revisor och företagsledaren kan bli mer avslappad, då männen är på lika grund, deras relation blir mer naturlig vilket gör det lättare för män att inleda en relation med sina klienter.

H1: Kvinnliga revisorer är mindre benägna att ta emot gåvor från klienter än manliga revisorer.

H2: Kvinnliga revisorer är mindre benägna att ha personliga klientrelationer än manliga revisorer.

Utbildning

Enligt en studie av Watson och McNaughton (2007) fanns inget samband i risktagning mellan akademisk utbildning och allmän utbildning. Dock anser Shockley (1981) att det förekommer olikheter mellan olika grupper inom professionen, till exempel mellan auktoriserad och godkänd revisor. Dessa skillnader beror troligtvis på olika attityder till beslut som påverkar oberoendet. Redovisningsprofessionen påverkas av framtida politiska och strukturella förändringar som i sin tur påverkar revisorns oberoende, därav är det nödvändigt att professionen känner till dessa skillnader för dess oberoendeställning. (Briloff, 1966; Shockley, 1981)

Utbildningen av revisorer ska se till att de utbildas efter sunda regler där de ska få en klar och tilltvingad syn på professionen och dess oberoende. Det är bara när man har insikt i att redovisning ska vara fri från såväl endogena och exogena påverkningar och fri från fördomar som man kan bemästra kritiska situationer inom en profession. (Briloff, 1966) Enligt Low, et al, (2006) är det dålig kvalitet på utbildning för revisorer som är problemet till varför det uppstår skandaler som Enron.

Att tillhöra en professionell revisorsförening som auktoriserar revisorer, innebär en kvalitetsstämpel, men även höjda krav från offentlig instans. Genom sin beteckning, auktoriserad, ger man signaler till allmänheten om sina kvalifikationer. Kraven för att få och behålla auktorisationen ska vara tillräckligt stränga för att ge en tilltro till revisorns kompetens och oberoende. Den auktoriserade revisorn har fastställda krav och kan bli utsatt för disciplinära åtgärder om dessa bryts, vilket i sin tur leder till att revisorn förlorar klienter. Som

en följd av detta skadas revisorns rykte.(Ricchiute, 1989 refererat i Fant, 1994) Auktoriserade revisorer är trygga i sin yrkesroll men har även högre krav på sig än godkända revisorer därav är auktoriserade revisorer mindre villiga att göra saker som kan påverka deras oberoende. Auktoriserade revisorer är högsta instans inom revision och ska föregå med gott exempel.

H3: Auktoriserade revisorer är mindre benägna att ta emot gåvor från sina klienter än godkända revisorer.

H4: Auktoriserade revisorer är mindre benägna att ha personliga klientrelationer än godkända revisorer.

Erfarenhet

Revisorns kompetens är en kombination av både kunskap och skicklighet som skapas av utbildning och utvecklas av övning och erfarenhet (Flint, 1988). En revisors erfarenhet kompletterar den teoretiska kunskapen eftersom viktiga delar såsom förhandlingar, vilka friheter som tillåts och hur viktigt det är att värna om kunden inte lärs ut i den teoretiska skolan. Den kunskap som kommer från fikaraster och lunchraster med arbetskamrater skapar förutsättningar för etik och sunt omdöme. Utan revisorers erfarenhet som bidrar till en förståelse för hur regelverken ska tolkas och tillämpas, är inte regelverken mycket värda. (Westerdahl, 2005) Westerdahl (2005) lade fram ett exempel på erfarenhet som han observerade i sin studie. När en kund har ett speciellt önskemål, är en erfaren revisor mer säker på hur detta ska hanteras och går mer på sin intuition, än en oerfaren revisor som tar mer stöd i regler och rekommendationer. Förmåga att hantera en relation med klienter och veta hur begränsningar i regelverk och rekommendationer ska tolkas är en kompetens som växer fram (Ibid.).

En revisor med lång erfarenhet, har genom sin långa branschvana lärt sig var gränsen för oberoende går. Detta gör att de kan tänja på gränsen för oberoende och var de ska hålla en stram linje, utan att riskera relationen med klienten.

H5: Revisorer med kort erfarenhet är mindre benägna än revisorer med lång erfarenhet att ta emot gåvor från sina klienter.

H6: Revisorer med kort erfarenhet är mindre benägna än revisorer med lång erfarenhet att ha personliga klientrelationer.

2.5.2 Underliggande företagsspecifika faktorer

Byråstorlek

Stora revisionsbyråer är mer benägna att stå emot påtryckningar från företag, då de är mindre beroende av varje enskild klient och är mer benägna att agera oberoende (Goldman & Barlev, 1974). Detta bekräftas av en studie gjord av Shockley (1981) som bevisade att små byråer var mer beroende av sina klienter än större byråer. DeAngelo (1981a) hävdar att större revisionsbyråer är mer oberoende än små byråer. Dock hävdar DeAngelo (1981a) att det är de större byråerna som kan göra den största potentiella framtida inkomstförlusten genom att inte ha en oberoende ställning gentemot sina klienter. En större revisionsbyrå erbjuder starkare band till sina revisorer (Watts & Zimmerman, 1986; Flint, 1988) och kan därför stimulera revisorerna till att inta en oberoende ställning (DeAngelo, 1981a; Flint 1988). Tilltron till revisorns oberoende ökar om revisorn tillhör en större byrå, då de förväntas kunna stå emot påtryckningar från klienten bättre än den enskilda revisorn (DeAngelo, 1981b). Detta indikerar att revisorer som tillhör "the big four", det vill säga KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers eller Deloitte, i grunden anses vara mer oberoende och kan ta emot gåvor och inleda relationer med sina klienter utan att få sin synbara oberoendeställning hotad lika lätt som en revisor som inte tillhör "the big four".

H7: Revisorer från små byråer är mindre benägna än revisorer från stora byråer att ta emot gåvor från sina klienter.

H8: Revisorer från små byråer är mindre benägna än revisorer från stora byråer att ha personliga klientrelationer.

Arvode

Revisorers agentproblem uppstår för att revisorer, agenterna, erbjuder sina tjänster till företag mot betalning från ledningen, principalerna. Denna mekanism skapar en inneboende intressekonflikt för revisorn vilket innebär att revisorerna är drivna att samtycka med företagaren för att minska risken att förlora sitt arvode. Desto längre och intensivare en

relation är ju starkare band finns mellan agenten och principalen vilket minskar revisorns oberoende. (Gavious, 2007)

Shockley (1982) satte upp hypoteser om att olika oberoenderelaterade problem, som rådgivning, storleken på revisionsfirman och konkurrens, är förnimmande med storleken på arvodet (Gul, 1991). Mindre byråer anses mer beroende av sina enskilda klienter, än större byråer, eftersom klientens arvode troligtvis har en större andel i inkomsten i en liten firma än i en stor firma. (Knapp, 1985; Gul, 1991) På grund av risken att bli för beroende av sin klient genom ett för stort arvode bör en revisionsbyrå inte acceptera ett revisionsuppdrag om det uppdraget står för en olämpligt stor del av byråns totala inkomster (FEE, 1998). Konkurrens har likaså en påverkan på arvodesstorleken (Knapp, 1985; Gul, 1991), hög konkurrens ökar risken att förlora en kund och då även inkomsten (Gul, 1991). Revisionens speciella karaktär gör att prissättningen blir en känslig fråga, då oberoendet blir hotat om revisorns arvode väsentligt understiger marknadspriset. En kamp om klienterna genom låg prissättning kan även uppfattas som att revisorn är beredd att kompromissa med sin objektivitet för att behålla en klient. (FEE, 1998) Det finns ett behov av att se om det finns ett samband mellan oberoendet och arvodets storlek, utan att rådgivning, storlek på firma och konkurrens tas i beaktning (Gul, 1991; Mautz & Sharaf, 1961). Det är troligtvis så att den klienten som står för en större andel av inkomsten, minskar revisorns oberoende. För att inte påverka sitt synbara oberoende väljer revisorn hellre att ta emot gåvor och att ha relationer med mindre klienter. Vid en eventuell konflikt minskar detta revisorns förmåga att stå emot press från sin klient. Dock är oberoendet revisorns kvalitetsstämpel vilket gör att företag är mer intresserade av att få en kvalitetsstämpel på sin revision. Motsatsvis innebär det att revisorn är mer oberoende till en klient som står för en obetydlig andel av inkomsten. Enligt FEE bör inte en revisionsbyrå ha större arvode från en enskild klient eller koncern som överstiger mellan 5 % och 15 % av byråns genomsnittliga årliga totala intäkter. Detta för att inte deras oberoende inte skall bli påverkat.

H9: Stort arvode gör revisorer mindre benägna än ett litet arvode att ta emot gåvor från sina klienter.

H10: Stort arvode gör revisorer mindre benägna än ett litet arvode att ha personliga klientrelationer.

Region

Beteende skiljer människor åt beroende på var man är uppväxt. Enligt en studie gjord av Volkema (2004) påverkas en individs professionella nätverk och konkurrensen runt om av kulturen som individen är verksam i. I kommuner som är avlägset belägna och som ligger i glesbygden tenderar revisionskostnaden att bli högre (Palmros, 1986) bland annat på grund av mindre konkurrens (Copley & Doucet, 1993). Detta gör att revisorer i mindre kommuner mer kan förlita sig på sin moraliska känsla och är mindre påverkad av sina klienter.

Enligt Roxas och Stoneback (1997) finns en klart signifikant skillnad mellan olika kulturer vid olika etiska beslutsfattanden. Deras studie är baserad på ett antal länder, dock kan man dra paralleller med Sverige där det är brukligt att använda just olika regionala skillnader i bland annat krönikor. Det hävdas, oftast i krönikor, att en Norrlänning är på ett sätt, en Stockholmare är på ett annat sätt och en Skåning har ytterligare ett tredje sätt. Krönikor är inget vetenskapligt bevis för olikheterna, men hade inte blivit uppmärksammade om det inte hade funnits en liten gnutta sanning i det. Den olikhet som förekommer mellan individer från olika regioner kan förklaras av kulturens dominans på tankemönstren. Olika individers beteende skapas genom vardaglig kommunikation i olika sociala sammanhang. (Steele, 1997)

H11: Olika regioner påverkar revisorers benägenhet att ta emot gåvor från sina klienter.

H12: Olika regioner påverkar revisorers benägenhet att ha personliga klientrelationer.

3. Metod

3.1 Urval och bortfallsanalys

Revisorns oberoende påverkas av olika faktorer och det är även definierat i lag. Vi har undersökt om det finns några väsentliga skillnader mellan olika grupper av revisorer. Vi ställde upp ett antal variabler som ska kunna förklara dessa skillnader. I vår studie har vi använt oss av primärdata som samlades in genom en webbaserad enkätundersökning (se *Appendix V*). Fördelen med en webbenkät är att det finns en stor sannolikhet att rätt person svarar på enkäten, vilket höjer validiteten på undersökningen. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2003). På grund av tidsbegränsning är enkätundersökning det bästa alternativet för insamling

av information från de aktuella revisorerna (Ibid.). Webbenkäten skickades ut till ett urval av kvalificerade revisorer som är medlemmar i FARSRs. Det finns drygt 3700 godkända och auktoriserade revisorer registrerade på FARSRs i Sverige (FARSRS). Det är alltför tidskrävande att vända sig till alla, därav görs ett systematiskt sannolikhetsurval. Vi använde oss av ett sannolikhetsurval, vilket innebär att alla revisorer har möjlighet att komma med i urval (Saunders et al, 2003). Vi har haft ett urval på 526 revisorer vilket ger oss en felmarginal på mindre än 5 %. Vi skickade webbenkäten till var sjunde revisor, med start på nummer 4, vilket som valdes slumpmässigt. Om en revisor som är med i urvalet inte har kunnat nås via en e-post valdes revisorn direkt efter, det vill säga den åttonde i ordningen. Urvalsordningen har inte justerats, utan vi använde denna metod för att få ut vår enkät till det antal respondenter som vi sedan tidigare bestämt.

Då vi inte kunde identifiera våra respondenter med identifikations nummer behövde vi ställa några grundläggande frågor om respondenterna. För att revisorerna inte skulle kunna skicka iväg svaren utan att svara på dessa frågor fanns en spärr så att enkäten inte gick att skicka tillbaka om alla frågor inte var besvarade. Detta innebar att vi inte kunde skicka påminnelser till dem som inte har svarat inom utsatt tid, utan att vi fick skicka ut en allmän påminnelse, med risk att någon svarade två gånger. För att minimera denna risk tog vi bort de som angav sin e-post av den anledningen att de var intresserade av resultatet av undersökningen. För att kunna göra en bortfallsanalys har vi noterat hur många män respektive kvinnor det finns i vårt urval, hur många som kommer från de olika ”big four” byråerna som vi har delat in hypotesen efter och var respondenterna kommer ifrån förhållande till vår hypotes om region. Vi har även noterat om revisorerna är godkända eller auktoriserade, för att kunna göra en bortfallsanalys på detta. Vi är medvetna om att vår bortfallsanalys kan bli ha blivit snedvriden av den anledningen att någon har svarat två gånger, men vi ansåg att den risken inte var så stor att den skulle påverka resultatet i större omfattning. Detta för att respondenterna troligtvis inte frivilligt har svarat två gånger. En möjlig anledning till vårt bortfall kan vara tidsbrist hos revisorerna, då enkäten skickas ut i en för revisorerna hektisk tid. En annan möjlig anledning till vårt bortfall kan vara att i dagens läge väljer många att inte öppna e-post från okända avsändare då de troligtvis kan innehålla virus. Ytterligare en anledning kan vara att e-posten automatisk sorteras bort som skräppost. Av de 526 som ingick i urvalet kunde 28 stycken inte svara på grund av tidspress eller frånvaro från arbetet en längre tid. I första utskicket, (se *Appendix I*), valde 78 stycken att svara. Då detta inte gav tillräckligt hög svarsfrekvens

skickade vi ut en påminnelse, (se *Appendix II*), som gav ytterligare 46 svar. En tredje påminnelse, (se *Appendix III*), gav ytterligare 26 stycken och resulterade i totalt 150 stycken vilket gav en slutlig svarsfrekvens på 28,52 %. (se *tabell 1*)

Tabell 1 Bortfall

	Frekvens	Procent	Totalt
Antal besvarade efter första utskick	78	14,83 %	
Antal besvarade efter 1: a påminnelsen	46	8,75 %	
Antal besvarade efter 2: a påminnelsen	26	4,94 %	
Total svarsfrekvens	150		28,52 %
Uteblivet svar trots påminnelse	348	66,16 %	
Avböjer deltagande via mail	6	1,14 %	
Onåbar pga. Tjänsteärende eller semester	22	4,18 %	
Totalt bortfall	376		71,48 %
Totalt	526	100,0 %	100,00 %

Bortfallet mellan kön, yrkestitel, byrå och region är jämt fördelade. Som *tabell 2* visar är ingen grupp underrepresenterade då bortfallet ligger runt 70 % för alla faktorer. Det innebär att de svarande är trots det representativa för vår population. Ett bortfall på 70 % är synnerligen stort, men enligt Saunders et al, (2003), ligger oftast svarsfrekvensen på 10 % när man gör en enkät via Internet, vilket vår svarsfrekvens överstiger avsevärt, då vi har 28,52 %. En postenkät genererar i allmänhet en svarsfrekvens omkring 30 % (Ibid.) som vi i vårt fall nästan har uppnått.

Tabell 2 Bortfallsbeskrivning

	Antal svarande	Total frekvens	Frekvens %	Totalt bortfall	Bortfall %
Män	110	374	71,10 %	264	70,59 %
Kvinnor	40	152	28,90 %	112	73,68 %
Totalt	150	526	100,00 %	376	
Godkänd	50	200	38,02%	150	75,00 %
Auktoriserad	100	326	61,98%	226	69,33 %
Totalt	150	526	100,00 %	376	
Big 4	70	270	51,33 %	200	74,07 %
Övriga	89	256	48,67 %	176	68,75 %
Totalt	150	526	100 %	376	
Götaland	64	219	41,63 %	155	70,78 %
Svealand	70	246	46,77 %	176	71,54 %
Norrland	16	61	11,60 %	45	73,77 %
Totalt	150	526	100,00 %	376	

3.2 Operationalisering

Beroende variabler

Vi har begränsat det som påverkar revisorns oberoende till ett antal variabler. Studien fokuserar på relationen mellan revisorn och klienten i samband med gåvor och aktiviteter.

Vi har ställt upp variabler som kan tänkas påverka i vilken utsträckning revisorer är beredda att ingå en relation som kan påverka oberoendet negativt. Genom dessa oberoende variabler har vi fått fram vad som påverkar den beroende variabeln oberoende (Saunders, et al, 2003).

Webbenkäten är utformad med olika små case där respondenterna kunde basera sina svar på en ordinalskala från 1 till 7, där ett (1) innebär att revisorn aldrig accepterar en gåva eller att ingå en relation, fyra (4) innebär att revisorerna ibland accepterar en gåva eller att ingå en relation och sju (7) innebär att revisorn alltid accepterar gåvan eller alltid ingår en relation. (se *Appendix V*) Något som bör beaktas är att vi har två extremvärden på vår svarsskala, aldrig (1) och alltid (7) vilket kan göra att materialet blir något svårtolkat. Ett alternativ hade varit att man hade grupperat svaren i tre grupper, där de två extremvärdena blir vars en grupp och övriga svar en annan grupp, detta för att gruppen som inte tog ställning skulle framträda som en grupp och extremvärdegrupperna som en. En risk som även bör beaktas är att knappt ett dussin svarade på frågorna utifrån att de inte hade så stora klienter som motsvarade 15 %, och därmed svarade aldrig på frågor om stora arvoden. Syftet med studien var emellertid att förklara var revisorer drar gränsen för sitt oberoende genom att testa hur revisorerna skulle ha agerat om en sådan situation som enkäten gav exempel på hade uppstått. Genom att svara hypotetiskt på frågorna i enkäten ger en antydning till var revisorn sätter gränsen för både sitt synbara och faktiska oberoende. Problemet är att det inte går att testa om de verkligen lever som de lär.

- *Gåvor*: Fråga 1 till 6 på enkäten rör mottagande av olika gåvor och gåvor till olika värde. Svartalternativen på enkäten delades in efter ett beloppsmönster där billigaste gåvan kom först. Vi valde olika beloppsgränser för att vi ville se var revisorn drar gränsen för att ta emot en gåva. Kaffe valde vi att sätta först då det är av obetydligt penningvärde och tillhör vardagliga situationer medan en middag efter arbetstid är av en annan karaktär som kan påverka oberoendet i större utsträckning. Genom olika test prövade vi om det fanns någon skillnad mellan de oberoende variablerna och revisorns mottagande av gåvor. Den oberoende variabeln kan vara det som påverkar revisorns synbara oberoende. En relation kan påverkas eller rent av upplösas av att man ger för mycket eller för lite i gåvor (Sherry, 1983).

Avdrag för gåvor till kunder medges av skatteverket om gåvan understiger 180 kronor exklusive moms, och om gåvan ges i samband med representation eller affärsförhandling. Enligt skatteverkets normer kan dyrare gåva anses som en muta. (Skatteverket) Med anledning härav valde vi att specificera beloppsgränsen 180 kronor exklusive moms i vår

enkät, för att förtydliga för respondenterna var värdegränsen för varor från den egna produktionen går.

- *Relationer.* Fråga 7 och 8 på enkäten rör personliga relationer, där vi beskriver olika sätt att umgås. Genom att sätta upp små case kunde vi se om det fanns variationer inom olika relationer mellan revisorer och klienter. Svartalternativen delades in efter ett mönster där den minst personliga relationen kom först. Vi valde att sätta Friskis & Sveltis först då vi anser att denna relation är mindre betungande för revisorn än att åka iväg på jakt där många timmar tillbringas tillsammans under vänskapligare förhållanden. Vi valde även att sätta upp styrelse då detta är ett beslutsfattande organ där man träffas kontinuerligt och tillsammans med sin klient fattar gemensamma beslut. Rotary valdes att ta med på grund av att man kontinuerligt träffas på ett mer vänskapligt plan. Både att vara verksam i en styrelse och vara medlem i en rotaryklubb innebär regelbundna träffar utanför klientens och revisorers vanliga affärsrelation.

Oberoende variabler

- *Kön:* Skillnaden mellan kvinnliga och manliga revisorers benägenhet att ta emot gåvor från klienter och att ha personliga klientrelationer prövades genom hypotes 1 och 2. För att få fram kön har respondenterna fått markera man eller kvinna på webbenkäten. Kön mättes med en dummyvariabel där kvinnor betecknas som "0" och män som "1".
- *Utbildning:* Skillnaden mellan godkända och auktoriserade revisorers benägenhet att ta emot gåvor från klienter och att ha personliga klientrelationer prövades genom hypotes 3 och 4. Godkänd betecknades som "0" och auktoriserad "1". För att bli godkänd revisor krävs högskoleutbildning om minst 240 poäng samt en praktisk utbildning i revisorsyrket på minst tre år och godkänt prov för revisorsexamen. För att bli auktoriserad revisor krävs ytterligare två års praktisk utbildning i revisorsyrket och ett godkänt prov i högre revisorsexamen.(Revisorsnämnden) Respondenterna har markerat om de är godkända eller auktoriserade på webbenkäten.
- *Erfarenhet:* Skillnaden mellan revisorer som har lång respektive kort erfarenhet och benägenheten att ta emot gåvor från klienter och att ha personliga klientrelationer prövades genom hypoteserna 5 och 6. Erfarenhet mättes utifrån antalet år som korrespondenten arbetat som kvalificerad revisor. På webbenkäten har respondenten haft möjlighet att fylla i antal år.
- *Byråstorlek:* Skillnaden mellan olika revisorer från olika revisionsbyråer och deras benägenhet att ta emot gåvor och att ha personliga klientrelationer prövades genom hypotes 7 och 8. Storleken på byrå mättes med en dummyvariabel där revisorer som arbetar på en

revisionsbyrå som tillhör en av "the big four" det vill säga KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers eller Deloitte, betecknades med "0". De övriga revisionsbyråerna benämndes som liten, oberoende av antalet anställda, och betecknades som "1". Lokala byråer som inte har filialer runt om i Sverige och som har mindre resurser att ge service till stora organisationer betecknades således som små (Gul, 1991).

- *Arvodestorlek*: Skillnaden på revisorers benägenhet att ta emot gåvor och ha en personlig relation med sina klienter i förhållande till arvodet prövades genom hypotes 9 och 10. Genom att respondenterna satte sig in i två likvärdiga fall, fick vi fram om revisorers beteende skiljer sig åt beroende på om det är en klient som revisorn är mer eller mindre ekonomiskt beroende av. Vår indelning följde rekommendationerna från FEE som anger att en revisionsbyrå inte bör ha större arvode från en enskild klient eller koncern som överstiger mellan 5 % och 15 % av byråns genomsnittliga årliga totala intäkter för att hålla sig oberoende. Av den anledningen valde vi att lägga gränsen för en liten klient under 5 % av totala intäkter och över 15 % av totala intäkter för stora klienter. Vi kodade om resultaten från enkäten för att få en variabel som visar skillnader mellan hur revisorn tar emot gåvor och har personliga relationer i förhållande till arvodestorleken. Denna grupp räknades ut genom att vi tog svaren på frågorna om litet arvode minus svaren på frågorna om stort arvode. Därigenom fick vi fram en skillnad i revisorn beteende i förhållande till arvodestorlek. Denna skillnad kunde sträcka sig från -6 till +6, där brytningspunkten är noll, <0 betecknas som grupp 1 och >0 betecknas som grupp 2. Alla som fick värdet noll efter sammanräkningen togs således bort från detta test då det innebar att revisorerna inte gör någon förändring och det är förändringen vi var intresserade av att mäta. Revisorerna har således samma beteende oavsett arvodesstorlek, det vill säga revisorn gör inte någon skillnad mellan stora och små arvoden. Om revisorer tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med stora arvoden grupperas de i grupp 1. Följaktligen hamnar revisorer som tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden i grupp 2. Relationer grupperas efter samma principer som gåva.

- *Regioner*: Skillnaden på revisorer från olika regioner i Sverige och deras benägenhet att ta emot gåvor och ha en personlig relation med sina klienter prövades genom hypotes 9 och 10. Revisorer har delats in efter de tre olika landsdelar som Sverige är indelat i. Anledning till detta är att Götaland, Svealand och Norrland är ett allmänt känt begrepp och man vet sen barnsben vilket man tillhör. Ett alternativ hade varit att dela in Sverige efter den indelning som används vid statistik inom EU som heter Nuts (SCB), denna uppdelning är dock mindre känd och hade troligtvis ställt till problem för respondenterna då det inte är säkert att de hade

vetat vilken del de tillhör. Skillnaden mellan hur olika regioner påverkar revisorers benägenhet att ta emot gåvor och att ha en personlig klientrelation prövades i hypotes 11 och 12. Regionerna kodades med "0" för Götaland, "1" för Svealand och "2" för Norrland.

3.3 Dataanalys

Ett inledande *Kolmogorov-Smirnov-test* påvisar att våra variabler inte är normalfördelade. För att beräkna korrelationen mellan våra beroende och oberoende variabler har vi trots detta använt *Pearson* för att göra parametriska tester då vårt material överstiger 30 stycken. En signifikansnivå på 10 % accepterades för de tester som ingick i analysen. Detta för att inte förkasta hypoteserna om svaga samband gick att påvisa. (Bjornenak, 1997; Saunders, et al, 2003)

Vi har använt oss av *T-test* för att testa sambandet mellan två grupper, det vill säga sambandet mellan våra beroende och oberoende variabler (Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen, 2003; Saunders et al, 2003). Anova – test används när man vill testa om tre eller fler kategorier är olika (Ibid.). Anova-test har vi använt för att testa den oberoende variabeln region som innehåller tre kategorier. Vi använde även *Pearsons* korrelationstest, som används för att se samvariation mellan två variabler (Djurfeldt, et al 2003), för att mäta om erfarenheten har samband med våra beroende variabler. Slutligen använde vi Binomialtest för att se om vi kunde påvisa några skillnader mellan arvdestorlek och revisorers benägenhet att ta emot gåvor och ha personliga relationer (Ibid.). Vi testade om gåva och relation är signifikanta mot våra oberoende variabler. Cronbachs Alphatest är ett vanligt mätinstrument för att testa reliabiliteten av konsekvenserna internt inom gruppen, det vill säga om det är meningsfullt att göra sammanslagningar av variabler. Enligt Cornbach's Alphatest skall värdet överstiga 0,8 för att sammanslagningar skall vara meningsfulla att göra. (Aldenkamp & Baker, 1997) Gåva fick ett värde på 0,968 och relation 0,94, därav var det relevant att göra sammanslagningar av våra beroende variabler. Skillnaderna mellan stort och litet arvode fick ett värde för gåva på 0,869 och ett värde för relation på 0,832 vilket gjorde att det var relevant att slå samman dessa variabler.

4. Analys

4.1 Beskrivande statistik

Tabell 3 visar beskrivande statistik för de beroende variablerna. I tabellen framgår hur den genomsnittliga revisorn agerar i olika situationer som uppkommer vid gåvor från klienter och

personliga relationer med klienter. Utifrån medelvärdet går det att utläsa att mottagandet av gåvor går i en fallande skala, ju dyrare gåva desto mindre är revisorn villig att ta emot. Att utöva Friskis & Sveltis, tennis och golf befinner sig på likartade medelvärden, det anses vara okej att utöva dessa aktiviteter ibland med sina klienter, men man bör beakta den höga standardavvikelsen. Medlemskap i samma rotary eller verksamhet i samma styrelse skiljer sig avsevärt åt. Det anses mer acceptabelt att vara medlem i samma rotary än att sitta med i samma styrelse. Även här bör de höga standardavvikelserna beaktas i de enskilda fallen. Att åka på jakt tillsammans med sin klient anses vara lika otillåtet som att vara verksam i samma styrelse. Däremot antyder standardavvikelserna helt generellt att det finns stora variationer mellan olika revisorers uppfattningar gällande mottagandet av gåvor och personliga relationer med sina klienter. Även frekvenstabellerna se Appendix IV visar att spridningen är stor över svarsskalan, på vissa mer än andra. På alla våra variabler har båda extremvärdena aldrig (1) och alltid (7) förekommit någon gång. Detta visar på att revisorer inte är eniga över vad som egentligen är accepterat inom professionen de är medlemmar i. Frekvenstabellen 1 i Appendix IV visar att det förekommer meningsskiljaktigheter angående om man tar emot lunch från sina stora klienter. 12 stycken anser att man aldrig tar emot lunch och 60 anser att man alltid tar emot lunch från sina stora klienter. Denna spridning på svaren bör beaktas då distansen är stor från att aldrig ta emot och alltid ta emot. Stor andel av de svarande placerar sig på de två olika extremvärdena. Detta råder bland annat även för mottagandet av chokladkartong, vin och gåvor från produktion under 180 kronor exkl. moms (se Appendix IV, tabell 2,3,4,5,6). Enigheten att man inte ska sitta med i samma styrelse är däremot större, då 83 respektive 81 anser att man aldrig ska sitta med i samma styrelse som sina klienter. Detta till skillnad från 15 och 16 som anser att man alltid kan sitta med i samma styrelse som sina klienter (se Appendix IV, tabell 7,8,). Gällande rotary är spridningen stor mellan extremvärdena, där 27 respektive 25 anser att det inte är okej att vara medlem i samma rotary medan 56 respektive 59 anser att det alltid är acceptabelt att vara medlem i samma rotary. Där mellan är spridningen relativt jämt fördelad runt 10 % för vardera svarsalternativ. (se Appendix IV, tabell 9,10)

Tabell 3 Beskrivande statistik av de beroende variablerna

Beroende variabler	Medel värde	St.avv.
Stor klient bjuder på kaffe	6,37	1,64
Stor klient bjuder på dagens lunch	4,97	1,98
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	2,52	1,65
Liten klient bjuder på kaffe	6,59	1,15
Liten klient bjuder på dagens lunch	5,27	1,78
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	2,60	1,74
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	4,32	2,35
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	2,65	2,08
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	2,42	1,91
Stor klient ger gåva från produktionen värde under 180 kr exkl. moms, enbart till revisorn	3,25	2,24
Stor klient ger gåva från produktionen värde över 180 kr exkl. moms, enbart till revisorn	1,69	1,35
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	4,44	2,33
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	2,76	2,11
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	2,48	1,97
Liten klient ger gåva från produktionen värde under 180 kr exkl. moms, enbart till revisorn	3,19	2,18
Liten klient ger gåva från produktionen värde över 180 kr exkl. moms, enbart till revisorn	1,75	1,43
Stor klient ger choklad, till samtliga	4,33	2,39
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	2,71	2,13
Stor klient ger biljetter, till samtliga	2,57	1,96
Stor klient ger gåva från produktionen värde under 180 kr exkl. moms, till samtliga	3,18	2,23
Stor klient ger gåva från produktionen värde över 180 kr exkl. moms, till samtliga	1,89	1,65
Liten klient ger choklad, till samtliga	4,42	2,33
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	2,81	2,20
Liten klient ger biljetter, till samtliga	2,66	2,06
Liten klient ger gåva från produktionen värde under 180 kr exkl. moms, till samtliga	3,22	2,22
Liten klient ger gåva från produktionen värde över 180 kr exkl. moms, till samtliga	1,96	1,72
Stor klient och revisor går på Friskis & Svettis	4,25	2,20
Stor klient och revisor spelar tennis	4,19	2,10
Stor klient och revisor spelar golf	4,21	2,10
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	2,41	2,03
Stor klient och revisor är medlemmar i samma rotaryklubb	4,64	2,35
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	2,53	1,98
Liten klient och revisor går på Friskis & Svettis	4,43	2,18
Liten klient och revisor spelar tennis	4,31	2,06
Liten klient och revisor spelar golf	4,29	2,06
Liten klient och revisor är verksamma i samma styrelse	2,52	2,07
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	4,77	2,32
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	2,53	1,93
Sammanlagning Gåva	3,35	1,48
Sammanlagning Relation	3,76	1,64

4.2 Hypotesprövning

Tabell 4 - Hypotesprövning Kön - Gåva

Hypotes 1, T-test	Sig.2-tailed	Medel Man	Medel kvinna
Stor klient bjuder på kaffe	0,034*	6,24	6,75
Stor klient bjuder på dagens lunch	0,406	5,05	4,75
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	0,003**	2,72	1,98
Liten klient bjuder på kaffe	0,010**	6,49	6,88
Liten klient bjuder på dagens lunch	0,423	5,34	5,08
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	0,277	2,69	2,35
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	0,380	4,22	4,60
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,604	2,70	2,50
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,113	2,55	2,05
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,943	3,25	3,28
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,637	1,72	1,60
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	0,458	4,35	4,68
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,518	2,83	2,58
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,890	2,63	2,08
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,849	3,17	3,25
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,595	1,79	1,65
Stor klient ger choklad, till samtliga	0,284	4,20	4,68
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	0,761	2,75	2,63
Stor klient ger biljetter, till samtliga	0,577	2,63	2,42
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,632	3,13	3,33
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,597	1,94	1,78
Liten klient ger choklad, till samtliga	0,262	4,29	4,78
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	0,643	2,86	2,68
Liten klient ger biljetter, till samtliga	0,400	2,75	2,42
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,666	3,17	3,75
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,717	1,88	1,99
Sammanslagning Gåva	0,796	3,40	3,47

Svarsindelning – Kön; Kvinna: 40 stycken, Man: 110 stycken.

** Signifikant på 0,01-nivå

* Signifikant på 0,05 -nivå

Av *tabell 4* framgår att utifrån t-test finns ett starkt signifikant samband mellan att ta emot kaffe och kön. Kaffe är signifikant för klienter som representeras av såväl stora som små arvoden. När en liten klient bjuder på kaffe framgår en stark signifikans på 1 % nivån (0,010) och signifikans på 5 % nivån (0,034) kan utläsas när en stor klient erbjuder kaffe, som är något svagare. Medelvärdet för kvinnor ligger på 6,88 respektive 6,75 som är skilt från männens medelvärde på 6,49 respektive 6,24. Utifrån detta kan det utläsas att kvinnor i större utsträckning tar emot kaffe än män när det erbjuds. Även när en stor klient erbjuder revisorn middag efter arbetstid har en stark signifikans på 1 % nivån (0,003), männen accepterar oftare middag efter arbetstid än kvinnorna. Medelvärdet för män ligger på 2,72 som är skilt från kvinnorna som har ett medelvärde på 1,98. Övriga variabler kan inte påvisa något samband,

likväl sammanslagningen av alla variabler för gåva. Hypotes 1, *Kvinnliga revisorer är mindre benägna att ta emot gåvor från klienter, än manliga revisorer*, förkastas.

Tabell 5 - Hypotesprövning Kön - Relation

Hypotes 2: Kön, T-test Man/Kvinna	Sig.2-tailed	Medel Man	Medel kvinna
Stor klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,668	4,20	4,38
Stor klient och revisor spelar tennis	0,898	4,20	4,15
Stor klient och revisor spelar golf	0,775	4,24	4,13
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,454	2,48	2,20
Stor klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,364	4,75	4,35
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,975	2,54	2,53
Liten klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,996	4,43	4,43
Liten klient och revisor spelar tennis	0,840	4,33	4,25
Liten klient och revisor spelar golf	0,505	4,35	4,10
Liten klient och revisor är verksam i samma styrelse	0,256	2,63	2,23
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,343	4,88	4,47
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,854	2,51	2,58
Sammanlagning relation	0,632	3,79	3,65

Svarsindelning – Kön; Kvinna: 40 stycken, Man: 110 stycken.

Hypotesprövningen för kön i förhållande till relationer med sina klienter prövades med T-test och ingen signifikans kunde påvisas. (se tabell 5) Hypotes 2, *Kvinnliga revisorer är mindre benägna att ha personliga klientrelationer, än manliga revisorer*, måste således förkastas. Att ingen signifikans kan påvisas innebär att kvinnliga och manliga revisorer är eniga om att det bara är ibland som en revisor får ha en personlig relation med sina klienter, vilket en sammanslagning av alla variabler för relation visar.

Tabell 6 - Hypotesprövning Utbildning - Gåva

Hypotes 3: Utbildning, T-test Godkänd/Auktoriserad	Sig.2-tailed	Medel Godkänd	Medel Aukt.
Stor klient bjuder på kaffe	0,126	6,62	6,25
Stor klient bjuder på dagens lunch	0,977	4,94	4,97
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	0,676	2,60	2,48
Liten klient bjuder på kaffe	0,689	6,54	6,62
Liten klient bjuder på dagens lunch	0,476	5,12	5,34
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	0,487	2,74	2,53
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	0,607	4,46	4,25
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,120	3,02	2,46
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,321	2,64	2,31
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,682	3,36	3,20
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,671	1,62	1,72
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	0,415	4,66	4,33
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,139	3,12	2,58
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,334	2,70	2,37
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,673	3,30	3,14
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,841	1,72	1,77
Stor klient ger choklad, till samtliga	0,258	4,64	4,17
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	0,117	3,10	2,52
Stor klient ger biljetter, till samtliga	0,125	2,92	2,40
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,757	3,26	3,14
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,780	1,84	1,92
Liten klient ger choklad, till samtliga	0,415	4,64	4,31
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	0,295	3,08	2,68
Liten klient ger biljetter, till samtliga	0,239	2,94	2,52
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,938	3,24	3,21
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,617	1,86	2,01
Sammanlagning Gåva	0,387	3,61	3,38

Svarsindelning – Utbildning; Godkänd: 50 stycken, Auktoriserad: 100 stycken.

Bivariata analysen för utbildning gjord av T-test visar inga signifikanta samband. (se tabell 6) Hypotes 3, *Auktoriserade revisorer är mindre benägna att ta emot gåvor från sina klienter, än godkända revisorer*, får därmed förkastas. Däremot går det att utifrån medelvärdet utläsa att man nästan aldrig tar emot gåvor av större värde, då medelvärdet landar på 2,01 eller lägre. Kaffe accepteras däremot nästan alltid, vilket medelvärde över 6,25 antyder.

Tabell 7 - Hypotesprövning Utbildning - Relation

Hypotes 4: Utbildning, T-test Godkänd/Auktoriserad	Sig.2-tailed	Medelvärde Godkänd	Medelvärde Auktoriserad
Stor klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,734	4,16	4,29
Stor klient och revisor spelar tennis	0,848	4,14	4,21
Stor klient och revisor spelar golf	0,826	4,26	4,18
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,756	2,48	2,37
Stor klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,826	4,70	4,61
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,416	2,72	2,44
Liten klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,461	4,24	4,52
Liten klient och revisor spelar tennis	0,656	4,20	4,36
Liten klient och revisor spelar golf	0,911	4,26	4,30
Liten klient revisor är verksamma i samma styrelse	0,505	2,68	2,44
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,568	4,62	4,85
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,493	2,68	2,45
Sammanslagning relation	0,972	3,76	3,75

Svarsindelning – Utbildning; Godkänd: 50 stycken, Auktoriserad: 100 stycken.

T-testet mellan utbildning och relationer visar inget signifikant samband. (se tabell 7) Medelvärdets nivå visar att det är mer acceptabelt att utöva Friskis & Svettis, tennis och golf än att åka på jakt tillsammans. Att sitta med i samma rotaryklubb har en högre acceptans än att sitta med i samma styrelse som sina klienter eller att utöva samtliga aktiviteter tillsammans. Då inga signifikanta samband kan påvisas får Hypotes 4, *Auktoriserade revisorer är mindre benägna att ha personliga klientrelationer, än godkända revisorer*, förkastas.

Tabell 8 - Hypotesprövning Erfarenhet - Gåva

Hypotes 5 Erfarenhet, Korrelationstest	Sig.2-tailed	Pearson korrelation
Antal år		
Stor klient bjuder på kaffe	0,003**	-0,241
Stor klient bjuder på dagens lunch	0,560	-0,048
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	0,928	0,007
Liten klient bjuder på kaffe	0,106	-0,133
Liten klient bjuder på dagens lunch	0,823	0,018
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	0,713	0,030
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	0,052	-0,159
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,729	-0,029
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,639	-0,039
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,885	-0,012
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,620	-0,041
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	0,138	-0,122
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,956	0,005
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,744	0,027
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,990	0,001
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till revisorn	0,955	0,005
Stor klient ger choklad, till samtliga	0,108	-0,132
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	0,645	-0,038
Stor klient ger biljetter, till samtliga	0,560	-0,048
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,901	-0,010
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,934	0,007
Liten klient ger choklad, till samtliga	0,154	-0,117
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	0,953	0,005
Liten klient ger biljetter, till samtliga	0,990	-0,001
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,859	0,015
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,663	0,036
Sammanslagning Gåva	0,543	-0,050

Erfarenhet; Medelvärde: 19,69, Standardavvikelse: 9,58

** Signifikant på 0,01-nivå

I tabell 8 utifrån Pearsons korrelationstest kan man utläsa att det finns ett starkt samband, på 1 % nivån, (0,003) mellan en revisors erfarenhet och i vilken utsträckning man accepterar kaffe från stora klienter. Testet visar att vart 4:e år går man ett steg tillbaka på ordinalskalan. Det vill säga rent teoretiskt, placerar man sig på alltid (7) kommer man bara att ta emot kaffe ibland (4) om 12 år och om ytterligare 12 år tar man aldrig (1) emot kaffe. Vilket indikerar på ju mer erfarenhet revisorn har desto mindre kaffe tenderar man att acceptera från sina stora klienter. Emellertid kan inte några ytterligare signifikanta samband påvisas på resterande beroende variabler vilket även styrks av att sammanslagningen av variabeln gåva inte är signifikant. Därav förkastas Hypotes 5, *Revisorer med kort erfarenhet är mindre benägna än revisorer med lång erfarenhet att ta emot gåvor från sina klienter.*

Tabell 9 - Hypotesprövning Erfarenhet - Relation

Hypotes 6 Erfarenhet, <u>Korrelationstest</u>	Sig.2-tailed	Pearson korrelation
Antal år		
Stor klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,116	-0,129
Stor klient och revisor spelar tennis	0,085[†]	-0,141
Stor klient och revisor spelar golf	0,068[†]	-0,149
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,555	-0,049
Stor klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,715	-0,030
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,076[†]	-0,145
Liten klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,316	-0,082
Liten klient och revisor spelar tennis	0,251	-0,094
Liten klient och revisor spelar golf	0,283	-0,088
Liten klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,612	-0,042
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,468	0,060
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,052[†]	-0,159
Sammanslagning relation	0,182	-0,110

Erfarenhet; Medelvärde: 19,69, Standardavvikelse: 9,58

[†]Svagt signifikant på 0,10-nivå

Pearsons korrelationstest (se tabell 9) mellan revisorns erfarenhet och personliga klientrelationer påvisar signifikanta samband mellan en revisors erfarenhet i fallande skala med 0,14 per år. Detta gäller stor klient och revisor som spelar tennis och golf tillsammans. Signifikansen ligger på 10 % nivån med 0,085 respektive 0,068. Svaga signifikanta samband kan även påvisas för stora och små klienter och revisorer som åker på jakt tillsammans. Signifikansen befinner sig på 0,076 respektive 0,052. Det vill säga ju mer erfarenhet desto mindre accepteras aktiviteter som jakt med en fallande ordinalskala på 0,145 respektive 0,0159. Däremot kan inget signifikant samband påvisas för sammanslagningen av de beroende relationsvariablerna. Av denna anledning förkastas Hypotes 6, *Revisorer med kort erfarenhet är mindre benägna än revisorer med lång erfarenhet att ha personliga klientrelationer.*

Tabell 10 - Hypotesprövning Byråstorlek - Gåva

Hypotes 7: Byråstorlek, T-test Big 4/Övriga	Sig.2- tailed	Medel Big 4	Medel Övriga
Stor klient bjuder på kaffe	0,610	6,34	6,44
Stor klient bjuder på dagens lunch	0,602	5,06	4,89
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	0,016*	2,87	2,21
Liten klient bjuder på kaffe	0,828	6,57	6,61
Liten klient bjuder på dagens lunch	0,220	5,46	5,10
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	0,012*	2,99	2,26
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	0,607	4,21	4,41
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,770	2,70	2,60
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,282	2,60	2,26
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,649	3,34	3,18
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,624	1,63	1,74
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	0,519	4,57	4,33
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,361	2,92	2,61
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,092[†]	2,77	2,23
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,283	3,40	3,01
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,407	1,86	1,66
Stor klient ger choklad, till samtliga	0,258	4,64	4,17
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	0,117	3,10	2,52
Stor klient ger biljetter, till samtliga	0,125	2,92	2,40
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,757	3,26	3,14
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,780	1,84	1,92
Liten klient ger choklad, till samtliga	0,415	4,64	4,31
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	0,295	3,08	2,68
Liten klient ger biljetter, till samtliga	0,239	2,94	2,52
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,938	3,24	3,21
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,617	1,86	2,01
Sammanlagning Gåva	0,225	3,62	3,31

Svarsindelning – Byråstorlek; Big 4: 70 stycken, Övriga: 80 stycken.

* Signifikant på 0,05-nivå

[†]Svagt signifikant på 0,10-nivå

I tabell 10 görs hypotesprövningen för byråstorlek i förhållande till relationer med sina klienter som prövades med T-test som påvisade signifikanta samband mellan att en klient bjuder revisorn på middag efter arbetstid för såväl stora som små klienter. Signifikansen ligger på 1 % nivån med 0,016 respektive 0,012. Utifrån medelvärdena kan vi utläsa att det är ”the big four” som accepterar middag i större utsträckning än övriga mindre byråerna. Medelvärdet för ”the big four” är 2,87 respektive 2,99 som är skilt från övriga som har medelvärde på 2,31 respektive 2,26. Även en svag signifikans på 10 % nivån med 0,092 kan påvisas mellan en liten klient och biljetter som erbjuds revisorn, även här är det ”the big four” som accepterar i större utsträckning, som har ett medelvärde på 2,77 som är skilt från övriga byråer som har ett medelvärde på 2,23. Ovanstående talar för vår hypotes 7, *Revisorer från*

små byråer är mindre benägna än revisorer från stora byråer att ta emot gåvor från sina klienter. Hypotesen får trots detta förkastas då inte signifikans påvisas för resterande variabler.

Tabell 11 - Hypotesprövning Byråstorlek - Relation

Hypotes 8: Byråstorlek, T-test Big 4/Övriga	Sig.2-tailed	Medelvärde Big 4	Medelvärde Övriga
Stor klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,308	4,44	4,08
Stor klient och revisor spelar tennis	0,316	4,37	4,03
Stor klient och revisor spelar golf	0,226	4,43	4,01
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,906	2,39	2,42
Stor klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,058[†]	5,03	4,30
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,701	2,26	2,48
Liten klient och revisor går på Friskis & Svettis	0,029*	4,84	4,06
Liten klient och revisor spelar tennis	0,051[†]	4,66	4,00
Liten klient och revisor spelar golf	0,021*	4,70	3,93
Liten klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,900	2,54	2,50
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,008**	5,30	4,31
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,347	2,69	2,39
Sammanlagning relation	0,089[†]	4,00	3,54

Svarsindelning – Byråstorlek; Big 4: 70 stycken, Övriga: 80 stycken.

** Signifikant på 0,01-nivå

* Signifikant på 0,05-nivå

[†]Svagt signifikant på 0,10-nivå

T-testet visar signifikanta samband (se tabell 11) mellan byråstorlek och klienter som är med i samma rotaryklubb för såväl stora och små klienter. Svag signifikans på 10 % nivån (0,058) gällande stora klienter och en stark signifikans på 1 % nivån (0,008) gällande små klienter påvisades. Utifrån medeltalen går det att utläsa att det i båda fallen är ”the big four” som i större utsträckning accepterar dessa personliga klientrelationer i form av medlemskap i rotaryklubbar. Medelvärdena är för ”the big four” 5,03 när det gäller stora klienter och 5,30 när det gäller små klienter i förhållande till medlemskap i samma rotary. För övriga byråer ligger medelvärdena på 4,30 respektive 4,31. Det går även att påvisa signifikanta samband mellan byråstorlek och aktiviteterna, ”the big four” accepterar i större utsträckning än övriga byråer. En signifikans på 5 % nivån (0,029) påvisas för Friskis & Svettis med mindre klienter, där medelvärdet för ”the big four” ligger på 4,84 och för övriga 4,06. En svag signifikans på 10 % nivån (0,051) påvisas för tennis med mindre klienter, där medelvärdet för ”the big four” ligger på 4,66 och på 4,00 för övriga byråer. En signifikans på 1 % (0,021) nivån påvisas för golf med mindre klienter, där medelvärdet för ”the big four” ligger på 4,70 och på 3,93 för övriga byråer. Slutligen kan ett svagt signifikant samband på 10 % nivån (0,089) påvisas mellan byråstorlek och sammanlagningen av variablerna för relation, där medelvärdet för

”the big four” ligger på 4,00 och 3,54 för övriga byråer. Med hänvisning till ovanstående finns stöd för vår Hypotes 8, *Revisorer från små byråer är mindre benägna än revisorer från stora byråer att ha personliga klientrelationer*, kan inte förkastas.

Tabell 12 - Hypotesprövning Arvodestorlek - Gåva

Hypotes 9, Arvodestorlek, Binomialtest	Sig.2-tailed	N Grupp 1 ^{a)}	N Grupp 2 ^{b)}
Stora/Små			
Klient bjuder på kaffe	0,581	5	8
Klient bjuder på dagens lunch	0,023*	6	18
Klient bjuder på middag efter arbetstid	0,845	12	14
Klient ger choklad, enbart till revisorn	0,263	7	13
Klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,286	8	14
Klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,210	5	11
Klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,607	9	6
Klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,302	5	10
Klient ger choklad, till samtliga	0,065[†]	2	9
Klient ger vinflaskor, till samtliga	0,210	5	11
Klient ger biljetter, till samtliga	0,227	3	8
Klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,453	2	5
Klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,180	2	7
Sammanslagning Gåva	0,009**	15	34

^{a)} Revisorer som tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med stora arvoden

^{b)} Revisorer som tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden

** Signifikant på 0,01-nivå

* Signifikant på 0,05-nivå

[†] Svagt signifikant på 0,10-nivå

Binomialtestet mellan små och stora arvoden från klienter och revisorns benägenhet att ta emot gåvor påvisar signifikanta samband (se *tabell 12*) gällande när klienten bjuder på dagens lunch och när choklad erbjuds till samtliga klientens kunder och revisorer. Signifikansen påvisas på 5 % nivån (0,023) respektive 10 % nivån (0,065). Alla som har tagit ut varandra och blivit noll har eliminerats från vårt material. Av denna anledning är det 24 stycken som anser att det är skillnad mellan stort arvode och litet arvode när det gäller att acceptera dagens lunch. 6 stycken anser att det är mer acceptabelt att mottaga dagens lunch från stora klienter och 18 stycken anser det motsatta. Att acceptera choklad anser 2 stycken är mer acceptabelt från stora klienter än små och 9 stycken anser det motsatta. Ett starkt signifikant samband kan påvisas mellan arvodestorlek och sammanslagningen av alla variabler för gåvor på 1 % nivån (0,009). Att ta emot gåvor från sina stora klienter anser 15 stycken är mer acceptabelt än att ta emot gåvor från sina små klienter och 34 anser det motsatta. Det vill säga 49 stycken anser att det förekommer skillnader mellan att ta emot gåvor från sina små respektive stora klienter. Därmed kommer Hypotes 9, *Stort arvode gör revisorn mindre benägen än ett litet arvode att*

ta emot gåvor från sina klienter, inte förkastas. Trots att detta kan påvisa en signifikans skall detta beaktas med försiktighet då signifikansen avser de som anser att det föreligger en skillnad och det är endast en tredjedel av vår svarsfrekvens anser att en skillnad förekommer.

Tabell 13 - Hypotesprövning Arvodesstorlek - Relation

Hypotes10, Arvodesstorlek, Binomialtest	Sig.2-tailed	N	N
Stora/Små		Grupp 1 ^{a)}	Grupp 2 ^{b)}
Klient och revisor går på Friskis & Sveltis	0,004**	3	16
Klient och revisor spelar tennis	0,006**	1	11
Klient och revisor spelar golf	0,115	6	14
Klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,143	5	12
Klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	1,00	11	12
Klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,146	3	9
Sammanslagning relation	0,047*	12	25

^{a)} Revisorer som tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med stora arvoden

^{b)} Revisorer som tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden

** Signifikant på 0,01-nivå

* Signifikant på 0,05-nivå

Binomialtestet mellan små och stora arvoden från klienter och revisorers benägenhet att ha personliga relationer med sina klienter påvisar signifikanta samband (se tabell 13). starka signifikanta samband påvisas när revisorn och klienter utövar aktiviteterna Friskis & Sveltis och tennis. Båda ligger på en signifikans på 1 % nivån med 0,004 respektive 0,006. Alla som har tagit ut varandra och blivit noll har eliminerats från vårt material. Av denna anledning är det 19 stycken som anser att det är skillnad mellan stort arvode och litet arvode när det gäller att utöva Friskis & Sveltis med sina klienter. 3 stycken anser att det är mer acceptabelt att utöva Friskis & Sveltis med stora klienter och 16 stycken anser det motsatta. Att spela tennis anser 1 stycken är mer acceptabelt med stora klienter än små och 11 stycken anser det motsatta. Det vill säga 12 stycken totalt anser att det föreligger en skillnad mellan stora och små klienter i förhållande till att spela tennis tillsammans. Ett signifikant samband kan påvisas mellan arvodesstorlek och sammanslagningen av alla variabler för relationer på 5 % nivån (0,047). Att ha relationer med sina stora klienter anser 12 stycken är mer acceptabelt än att ha relationer med små klienter och 25 stycken anser det motsatta. Det vill säga 37 stycken sammanlagt av vår svarfrekvens anser att det föreligger en skillnad mellan relationer med små och stora klienter. Med anledning av ovanstående kommer Hypotes 10, *Stort arvode gör revisorer mindre benägna än ett litet arvode att ha personliga klientrelationer* kan inte förkastas. Trots att detta kan påvisa en signifikans skall detta beaktas med försiktighet då

signifikansen avser de som anser att det föreligger en skillnad och det är endast en tredjedel av vår svarsfrekvens anser att en skillnad förekommer.

Tabell 14 - Hypotesprövning Region - Gåva

Hypotes 11, Region ANOVA-test Götaland/Svealand/Norrland	Sig.2-tailed	Medelvärde Götaland	Medelvärde Svealand	Medelvärde Norrland
Stor klient bjuder på kaffe	0,717	6,50	6,27	6,31
Stor klient bjuder på dagens lunch	0,124	5,27	4,61	5,31
Stor klient bjuder på middag efter arbetstid	0,102	2,77	2,21	2,88
Liten klient bjuder på kaffe	0,565	6,66	6,60	6,31
Liten klient bjuder på dagens lunch	0,528	5,34	5,11	5,63
Liten klient bjuder på middag efter arbetstid	0,719	2,64	2,50	2,88
Stor klient ger choklad, enbart till revisorn	0,742	4,28	4,26	4,75
Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,899	2,56	2,73	2,63
Stor klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,429	2,66	2,24	2,25
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,640	3,31	3,31	2,75
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,178	1,83	1,69	1,13
Liten klient ger choklad, enbart till revisorn	0,730	4,48	4,31	4,81
Liten klient ger vinflaskor, enbart till revisorn	0,933	2,70	2,83	2,69
Liten klient ger biljetter, enbart till revisorn	0,544	2,69	2,33	2,31
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,548	3,27	3,26	2,63
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, enbart till revisorn	0,372	1,88	1,74	1,31
Stor klient ger choklad, till samtliga	0,812	4,41	4,20	4,56
Stor klient ger vinflaskor, till samtliga	0,852	2,81	2,67	2,50
Stor klient ger biljetter, till samtliga	0,305	2,86	2,36	2,38
Stor klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,547	3,31	3,19	2,63
Stor klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,242	2,11	1,81	1,38
Liten klient ger choklad, till samtliga	0,900	4,43	4,45	4,63
Liten klient ger vinflaskor, till samtliga	0,675	2,92	2,81	2,38
Liten klient ger biljetter, till samtliga	0,503	2,88	2,54	2,31
Liten klient ger gåva från produktionen under 180 kr exkl moms, till samtliga	0,527	3,30	3,29	2,63
Liten klient ger gåva från produktionen över 180 kr exkl moms, till samtliga	0,211	2,16	1,93	1,31
Sammanlagning Gåva	0,731	3,57	3,38	3,31

Svarsindelning – Region; Götaland: 64 stycken, Svealand: 70 stycken, Norrland: 16 stycken.

ANOVA-testet mellan vilken region revisorn arbetar i och benägenheten att ta emot gåvor från sina klienter påvisar ingen signifikans. (se *tabell 14*) Detta gör att vi förkastar vår Hypotes 11, *Olika regioner påverkar revisorns benägenhet att ta emot gåvor från sina klienter.*

Tabell 15 - Hypotesprövning Region - Relation

Hypotes 12, Region ANOVA-test Götaland/Svealand/Norrland	Sig.2-tailed	Medelvärde Götaland	Medelvärde Svealand	Medelvärde Norrland
Stor klient och revisor går på Friskis & Sveltis	0,723	4,41	4,16	4,00
Stor klient och revisor spelar tennis	0,254	4,48	4,04	3,63
Stor klient och revisor spelar golf	0,420	4,47	4,01	4,00
Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,644	2,53	2,39	2,00
Stor klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,039*	5,20	4,20	4,31
Stor klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,682	2,56	2,60	2,13
Liten klient och revisor går på Friskis & Sveltis	0,679	4,59	4,34	4,13
Liten klient och revisor spelar tennis	0,150	4,66	4,13	3,69
Liten klient och revisor spelar golf	0,370	4,56	4,09	4,06
Liten klient och revisor är verksamma i samma styrelse	0,558	2,70	2,44	2,13
Liten klient och revisor är medlem i samma rotaryklubb	0,010**	5,39	4,44	3,75
Liten klient och revisor åker på jakt tillsammans	0,669	2,66	2,49	2,19
Sammanslagning relation	0,199	4,02	3,61	3,33

Svarsindelning – Region; Götaland: 64 stycken, Svealand: 70 stycken, Norrland: 16 stycken.

* Signifikant på 0,05-nivå

** Signifikant på 0,01-nivå

I tabell 15 kan utläsas ur ANOVA-testet att ett signifikant samband mellan region och att vara medlem i samma rotaryklubb förekommer gällande såväl stora och små klienter. Det signifikanta sambandet för stor klient ligger på 5 % nivån (0,039). Ett starkt samband på 1 % nivån (0,010) kan däremot påvisas för en liten klient. Signifikansen påträffades mellan Svealand och Götaland där Götaland accepterar medlemskap i samma rotary i högre utsträckning med ett medelvärde på 5,20 respektive 5,39 till skillnad från Svealand som har medelvärde på 4,20 respektive 4,44. Emellertid kommer Hypotes 12, *Olika regioner påverkar revisors benägenhet att ha personliga klientrelationer* förkastas.

4.2.1 Sammanfattning hypotesprövning

Tabell 16 Hypotessammanfattning

H1: Kön - Gåva	Förkastas
H2: Kön - Relation	Förkastas
H3: Utbildning - Gåva	Förkastas
H4: Utbildning - Relation	Förkastas
H5: Erfarenhet - Gåva	Förkastas
H6: Erfarenhet - Relation	Förkastas
H7: Byråstorlek - Gåva	Förkastas
H8: Byråstorlek - Relation	Förkastas ej [†]
H9: Arvodestorlek - Gåva	Förkastas ej ^{**}
H10: Arvodestorlek - Relation	Förkastas ej [*]
H11: Region - Gåva	Förkastas
H12: Region - relation	Förkastas

** Signifikant på 0,01-nivå

* Signifikant på 0,05-nivå

[†]Svagt signifikant på 0,10-nivå

Av våra tolv hypoteser kunde endast tre stycken inte förkastas (se *tabell 16*). Det var endast hypoteser från de företagsspecifika faktorerna som inte kunde förkastas. Alla hypoteser från individuella faktorer fick förkastas. Starkt signifikant samband kunde påvisas mellan mottagandet av gåvor och arvodestorlek där revisorer tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden. Även en svag signifikans kunde påvisas mellan att ha personliga relationer med sina klienter och byråstorlek, byråer som tillhör "the big four" är mer benägna att ha personliga klientrelationer än små byråer. En signifikans kunde också påvisas mellan personliga relationer och arvodestorlek där revisorer tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden.

4.3 Oberoendediskussion

I denna del diskuteras revisorns oberoende helt generellt och antydningar från vårt material som har kunnat påvisas diskuteras i förhållande till revisorernas oberoende.

Revisorernas referensram ger riktlinjer om att revisorn ska agera självständigt och opartiskt, det vill säga vara oberoende, i sitt agerande. (FARSRS, IFAC) Emellertid ger referensramen inga strikta regler hur revisorerna ska agera utan det är upp till den enskilde revisorn att i varje enskilt fall själv göra en bedömning huruvida referensramens riktlinjer följs. Olika revisorer kan ha olika uppfattning om vad som påverkar deras oberoendeställning, vilket också gör att det som en revisor tycker påverkar deras oberoende kan en annan revisor uppfatta som oväsentligt i förhållande till oberoendet. Att följa riktlinjerna leder till en trygghet i revisorns arbete (Power, 1997) och bygger på deras professionella omdömen (Öhman, 2004). Revisorer förväntas ha likartade uppfattningar eftersom de är medlemmar i samma profession. De har

genomgått samma utbildning och arbetar efter samma riktlinjer vilket indikerar på att en relativt hög homogenitet förekommer bland revisorer. (Ibid.) Dock bygger mycket på personliga bedömningar, som kan göra att dessa kan skilja sig kraftigt åt, eftersom revisorer är individer med olika värderingar och skilda förmågor, som har högst individuella egon (Johansson, 2005). Utifrån vår studie kan man göra tolkningar att revisorernas uppfattning om vad som påverkar oberoendet är spritt inom professionen. Hur mycket en revisor styrs av judgment och struktur är individuellt påvisar vårt material då respondenternas svar på alla frågor var spridda längs hela skalan från aldrig till alltid. (se *Appendix IV*) En del agerar efter sitt professionella omdöme, judgment, och andra agerar mer efter de riktlinjer som finns uppsatta inom revisorsprofessionen, structure. Utifrån den utgångspunkten kan man dra paralleller att professionen inte är så stark rotad som den utger sig för att vara i detta avseende. Standardavvikelseerna är stora på samtliga beroende variabler vilket ytterligare antyder en spridd uppfattning. Att varje enskild revisor har etiska principer som gör att de har olika uppfattningar om vad som är rätt eller fel styrks även av studier gjord av Duska och Shay Duska (2003). AICPA lyfter fram att vad som påverkar revisorns oberoende är en svår bedömningsfråga, eftersom medlemmarna har ställt sig frågande till hur de bör företa sig i olika situationer. En studie gjord av Sweeney och Roberts (1997) indikerar på att revisorns beteende, som påverkar oberoendet, beror på revisorns moraliska ställning. Man vill inte handla mot sina moraliska principer så det uppstår en kognitiv dissonans, vilket är en olustkänsla som uppstår när man handlar omoraliskt efter eget tycke (Goldsmith et al, 2004).

Som tidigare nämnts kan man dela in oberoendet i två delar, in fact, det faktiska oberoendet och in apperence, det synbara oberoendet. Det faktiska oberoendet beskriver hur revisorn uppfattar sina handlingar och sin ställning i förhållande till sina klienter.

”Det är viktigt att man själv känner att man agerar självständigt mot sina klienter och att man skiljer på den sociala biten kontra sin yrkesroll”
(Godkänd manlig revisor).

Det synbara oberoendet är oberoendet som uppfattas av tredje person, vilket är oberoendet som går att observera (Diamant, 2004; Moberg, 2006). Oberoendet debatteras ofta kring förhållandet mellan revisorn och sina klienter. Att bara antyda att revisorn ska vara oberoende, är enligt Diamant (2004) inte tillräckligt, utan oberoendet borde relateras till varje

klient i de enskilda uppdragen och till resultatet av arbetet. En alltför nära relation med sina klienter utgör ett hot mot oberoendet, men i klientförhållande måste man beakta om oberoendehotet är relevant. (Ibid.).

Som Fisher (2007) hävdar så kan det vara både lämpligt och olämpligt att ta emot en gåva beroende på gåvans natur. Vår analys påvisade ett signifikant samband mellan kön och mottagande av kaffe och erfarenhet och mottagande av kaffe. Denna gåva kan enligt Fishers mening anses som ren hövlighet att acceptera och behöver inte ses som en muta. Att ta en kaffepaus kan göra att ett ledigare samtal kan hållas med både anställda och företagsledare vilket ger revisorn möjligheten att få information om företaget som man annars möjligtvis inte fått. Att inte acceptera gåvor av ringa värde, till exempel chokladkartong, anser de flesta respondenter som ofint. Att ta emot denna typ av gåva påverkar troligen varken det faktiska eller det synbara oberoendet då värdet är obetydligt. En respondent anser dock:

”Skulle gåvan i något avseende vara i syfte att påverka mig i mitt yrkesutövande, skulle jag avböja, oavsett gåvans värde”.

Detta påvisar att revisorn är mån om sitt oberoende, både det faktiska och synbara, eftersom gåvan inte skulle tas emot ens om den var av ringa värde.

Sherry (1983) menar att gåvor är något som man både ger och tar, vilket lunchbjudningar kan vara exempel på. I vår studie framkom ett signifikant samband mellan att ta emot lunch från företag som genererar mindre arvode, vilket troligen är mindre företag. En anledning till detta är att det uppstår ett mer ledigt förhållande till en mindre klient. Lunchbjudningar kan vara en del i kundbesöket när man som revisor är ute hos en kund anser ett tjugotal revisorer. De har även uppfattningen om att de har möjligheten att bjuda tillbaka om besöket varar under flera dagar. Att äta lunch tillsammans med klienten anses vara ett bra sätt att skapa en god kontakt och samtidigt diskutera andra saker. Windsor och Ashkanasy (1995) hävdade i sin studie att standarderna kräver att revisorn har kunskap om klienternas företag. Detta kan innebära att revisorn måste ha en kundrelation för att få företagsspecifik information. En revisor kommenterade att kaffe och lunch är självklarheter i en kundrelation. En auktoriserad manlig revisor upplever troligtvis att han har stor integritet och att oberoendet inte blir påverkat så länge han själv känner sig oberoende eftersom han kommenterade:

”Endast dyrare gåvor ur kundens sortiment går bort. Övriga gåvor är välkomna!”

Emellertid kan det synbara oberoendet ifrågasättas och gåvorna kan bli ett direkt hot mot både revisorns opartiskhet och objektivitet beroende på var han drar gränsen för dyrare gåvor. Hans inställning strider mot FEEs rekommendationer som säger:

”Egenintressehotet, verkligt eller synbart, är så allvarligt att inga varor eller tjänster bör tas emot på förmånliga villkor av en revisor såvida förmånsvärdet inte är blygsamt.” (FEE, s.9)

Om man strider mot Regler till vägledning för FAR-ledamöters skyldighet att följa god revisorssed (2002) och inte uppfyller det självständiga och objektiva arbetet bör revisorn avböja eller avsäga sig gällande uppdrag. Det borde kanske vara så att vissa revisorer skulle avböja sig sina klienter oftare än vad sker idag. Dock måste ett förtroende mellan en revisor och dennes klient byggas upp för att revisorn och klienten ska ha ett förtroende för varandra. Om personkemin inte stämmer finns risken att revisorn inte får relevant information av företagsledaren, vilket försvårar revisionsarbetet. Med denna anledning krävs någon sorts affärsrelation där de båda parter kan känna att ett förtroende finns.

Gåvor av lättare karaktär till exempel T-shirt och golfbollar anses vara godtagbart enligt ett tiotal respondenter. De gåvor som kan ges i reklamsyfte påverkar det synbara oberoendet i mindre grad, eftersom gåvan ges i marknadsföringssyfte och således inte som en muta. Gåvor av högre penningvärde är vanligtvis inte av marknadsföringskaraktär, vilka skulle påverka det synbara oberoendet i högre grad.

Relationer kan enligt vår studie vara mer eller mindre accepterat. Vissa aktiviteter är mer accepterade eftersom det inte innebär en personlig relation som påverkar oberoendet i så stor grad, till exempel ett pass på Friskis & Sveltis, tennismatch och golf. Diamant (2004) menar att revisorns oberoende påverkas av faktorer som närhet mellan revisorn och klienten. Att sitta med i samma styrelse och att gå på jakt tillsammans är mindre accepterat och påverkar revisorns oberoende mer. Att träffa klienter vid enstaka tillfällen och utöva sportsliga aktiviteter såsom tennis eller golf kan ingå i en representation, vilket inte borde påverka vare sig det faktiska eller det synbara oberoendet.

”Jag ser inget problem i att ha en nätverksbildande och kundvårdande relation i form av en lunch då och då eller golf...”

Föregående citat antyder att professionen mer går mot ett kundvårdande perspektiv. Att utföra vissa aktiviteter är ett sätt att vårda sin relation med klienten. Blir det däremot en regelbundenhet att utöva aktiviteten påverkas det synbara oberoendet. Även det faktiska oberoendet kan enligt Flint (1988) komma att rubbas om relationen blir av en mer familjär karaktär som kan påverka revisorns arbete och hindra en objektiv bedömning. Att ta ett pass på Friskis & Sveltis är av en helt annan karaktär än en golfrunda ur sällskapssynpunkt. På ett Friskis & Sveltis pass kommunicerar man inte med klienten därav påverkas inte det synbara oberoendet. Problemet med att utöva vissa aktiviteter tillsammans är om man upplevs som opartisk av en tredje part. Ser en tredje part att man spelar golf med samma klient tre gånger samma vår, börjar denne kanske ifrågasätta revisorns oberoende, men det kan vara slumpen att den tredje parten påträffade revisorn med sin klient. Det kan rent av vara så att det är de enda tre gångerna som revisorn och klienten har umgåtts. Trots att det faktiska oberoendet inte är påverkat kan det synbart oberoendet bli påverkat.

Ett starkt signifikant samband mellan kön och middag efter arbetstid med klienter föreligger. Att ta emot middag utanför arbetstid torde påverka det synbara oberoendet i större utsträckning än att ta emot kaffe eftersom en tredje part kan uppleva revisorn som partisk och osjälvständigt. Dock finns det vissa omständigheter som gör att det kan vara mer okej att acceptera en middag och det skulle vara om revisorn arbetar med en klient utanför sin hemort och behöver stanna över natten för att fortsätta arbetet dagen efter. Vid sådana tillfällen upplever revisorerna sitt faktiska oberoende som ohotat, även om det synbara oberoendet kan bli naggat i kanten. Att det förkommer en signifikant skillnad avseende byråstorlek kan bero på att det är de större byråerna som har de större börsnoterade företagen som klienter. Detta innebär att revisorer tillhörande "the big four" oftare än de andra revisorerna blir inbjudna på bolagsstämmor. Denna typ av middag kan anses vara mer acceptabelt och inte påverka oberoendet i den grad som en middag enbart med klienten. Även om det föreligger en signifikant skillnad bör det beaktas att medelvärdet för de stora byråerna låg strax under tre, vilket innebär att middag efter arbetstid endast sker vid enstaka tillfällen.

Vi nämnde tidigare att professionen inte är av en enig natur, men med hänvisning till medelvärdena på våra beroende variabler framgår det att revisorerna som profession är återhållsam med att ta emot gåvor och ha personliga relationer med sina klienter. Den individuella spridningen är dock påtaglig. Medelvärdena för de flesta variabler ligger upptill 4 (ibland), endast kaffe och lunch överstiger. Man kan ha åsikten om att man är faktiskt

oberoende oavsett var man lägger sig på ordinalskalan där 1 är aldrig och 7 är alltid. En revisor kan anse sig ta emot alla gåvor och kunna ha relationer med klienter men trots det vara faktiskt oberoende, däremot blir revisorn i detta avseende inte synbart oberoende. Motsatsvis kan en revisor som aldrig tar emot någon gåva eller har relationer med sina klienter vara synbart oberoende men sagt med detta är revisorn inte nödvändigtvis faktiskt oberoende.

”Jag har svarat ”alltid” på ovanstående, vilket skulle få en journalist att ”dregla”. Men det är ganska sällan man blir bjuden på lunch och mycket sällan bjuden på middag, så de gånger det blir aktuellt finns det en särskild anledning.” (Auktoriserad kvinnlig revisor)

Ovanstående citat visar på att en revisor kan vara faktiskt oberoende, men som hon själv påpekar finns risken att hon inte uppfattas som synbart oberoende. Just termen oberoende används inte i Sveriges nuvarande revisorsreglering av den anledningen att det kan ge intrycket av att vara i *”ett absolut tillstånd som professionella revisorer måste uppnå”* (SOU 1999:43 s. 141) Detta är ett tillstånd som är svårt att uppnå varför Revisorslag (2001:883) anger att en revisor ska utföra sina uppdrag opartiskt, självständigt och med objektivitet. Detta prövas utifrån analysmodellen, där den enskilda revisorn prövar sitt oberoende i varje enskilt fall (Diamant, 2004). Därav är det viktigt att professionen ställer gemensamma krav för att yrkesetik skall uppnås som ligger till grund för professionen (Flint, 1988).

5. Slutsats och förslag till fortsatt forskning

5.1 Slutsats

I vår studie framkom det att revisorer generellt är återhållsamma med att acceptera både gåvor och ha personliga relationer. Då vårt urval är representativt för revisorer eftersom ingen i vår målgrupp är underrepresenterad kan ett antagande göras att revisorsprofessionens uppfattningar om hur olika faktorer påverkar revisorers oberoende går isär.

Begränsade skillnader i vår studie mellan underliggande individuella faktorer såsom kön, utbildning och erfarenhet samt underliggande företagsspecifika faktorer såsom region pekar på att det bara finns begränsade skillnader i uppfattningar om vad som påverkar revisorns oberoende. Tidigare studier har visat på liknande resultat mellan dessa faktorer och revisorers uppfattningar (jämför Öhman, 2004). Då vi inte kunde se några tydliga skillnader för de olika

grupperna för revisorer indikerar våra standardavvikelser däremot att det finns individuella skillnader mellan olika revisorer. Detta kan bero på att revisorer i olika grad utgår ifrån judgment och structure som ligger till grund för deras agerande.

Ett svagt signifikant samband framkom avseende att byråer som tillhör "the big four" tenderar att ha mer relationer till sina klienter än vad små byråer tenderar att ha. En anledning till resultatet kan enligt Watts och Zimmerman (1986) och Flint (1988) vara att revisorer från "the big four" byråerna har ett starkare band till sin byrå, vilket gör att de kan ha mer relationer med sina klienter utan att det synbara oberoendet blir påverkat. Tilltron till revisorns oberoende från omvärlden ökar om revisorn tillhör en större byrå (DeAngelo, 1981b) därav revisorns handlande. Starkt signifikant samband påvisades även mellan mottagande av gåvor och arvodestorlek där revisorer tenderar att ta emot mer gåvor från klienter med mindre arvoden. Såväl en signifikans mellan arvodestorlek och att ha personliga relationer med mindre klienter. En anledning till detta handlande kan vara att revisorn vill eliminera risken för att vara synbart beroende till sina klienter. Detta kan även bero på att det lättare uppstår en familjär situation med mindre klienter som kan leda till vänskapshot enligt analysmodellen. Som Flint (1988) menar så är det en risk att inleda personliga relationer med sina klienter då det kan påverka revisorns mentala attityd och åsikt. Av denna anledning kan det vara lättare att inleda en relation med sina mindre klienter för att man inte står i lika stor beroendeställning till dessa. Som Ashbaugh (2004) menar står revisorn i ett beroendeförhållande till klienten och det kan uppstå oberoendeproblem. Om man anser att oberoendet påverkas på längre sikt förlorar man inte lika mycket i detta avseende om man skulle behöva avsäga sig uppdraget.

Enligt agentteorin agerar alla människor opportunistiskt och vill maximera sin egen välfärd, dock behöver denna välfärd inte vara av ekonomisk natur. Välfärden för en revisor kan likväl vara att bli accepterad i sin yrkesroll som oberoende och få bekräftelse genom sin auktorisation och godkändhet. Att följa professionens standarder är ett sätt att få bekräftat att man handlar moraliskt riktigt. Varför har då vårt material blivit så spritt?

Enligt IFAC får inte revisionsbyråerna eller revisorer acceptera gåvor av ekonomisk betydande karaktär, då det kan hota dess oberoende. Svaret på vårt spridda material är med högsta sannolikhet att var och en av revisorerna troligen har förställningar om vad som är av betydande ekonomisk karaktär. En annan anledning kan vara att revisorerna är trygga i sin yrkesroll och professionen ger revisorn legitimitet i sitt arbete, varför gåvor och relationer inte

hotar revisorns oberoendeställning, utan att revisorerna har tillräckligt stor integritet för att avsäga sig sitt uppdrag om oberoendet skulle bli hotat. Ytterligare en anledning till att gåvor inte skapar ett oberoendeproblem är att gåvor är sällsynt förekommande.

En djupt rotad föreställning är att utan oberoendet har revisionen inget värde (Power, 1997). Emellertid har det visat sig att det är svårt att definiera en skiljelinje för var revisorerna drar gränsen för sitt oberoende. En revisor resonerar efter att oberoendet inte på något vis ska bli hotat och tycker att man aldrig accepterar vare sig gåvor och har relationer. På sin höjd accepterar man kaffe, men bara i mån av tid. En annan revisor anser att oavsett vad, kan integriteten hållas så accepteras allt som erbjuds.

I dagens revisorsprofession finns det ett stort behov av att revisorer vågar vara revisor (Johansson, 2005). Ett motiv till detta skulle kunna vara som Moberg menar (2006) att det är oberoendet som tillsammans med yrkeskompetensen som garanterar revisionens kvalitet.

5.2 Förslag till fortsatt forskning

Det vi har observera i vår studie är det synbara oberoendet. För att ta reda på om revisorer lever som de lär skulle man kunna utföra en observationsstudie för att styrka revisorns faktiska oberoende.

Vi har i studerat såväl gåvor till revisorn och relationer mellan revisorn och klienten. Vår uppfattning är att gåvor inte är lika vanligt förekommande idag som för 10 – 20 år sedan, vilket innebär att gåvor inte är lika aktuellt att undersöka. Relationer skulle däremot kunna utvecklas ytterligare. Vi har undersökt fall där revisorn blir bjuden på lunch middag som gåva. Ny intressant forskning skulle vara att undersöka relationen mellan revisorn och sin klient, då var och en betalar för sig själv.

Av intresse skulle även vara att undersöka vilka faktorer som egentligen påverkar revisorns agerande. Ett alternativ hade varit att se om det förekommer någon skillnad mellan olika orter i Sverige, det vi har undersökt är om det föreligger någon skillnad mellan regionerna Götaland, Svealand och Norrland där det endast förekom skillnad mellan Svealand och Götaland. Den indelning vi gjorde var en grov indelning av Sverige, men däremot kan det föreligga skillnader i revisorers beteende i förhållande till ortens storlek.

Det skulle vara av intresse att undersöka om det finns olika attityder hos revisorerna beroende av de ekonomiska förutsättningarna företag har. Hade en revisor haft relationer med en klient som befinner sig i ekonomisk knipa. Kan det finnas olika grader på ett oberoende som bestäms utifrån företagsspecifika situationer.

Slutligen skulle det vara av intresse att undersöka om revisorers riskbenägenhet påverkar deras agerande. Risken att man förlorar en klient om man handlar på ett visst sätt, exempelvis inte accepterar att inleda olika sorters relationer med sina klienter, skulle kunna vara en faktor som påverkar deras agerande.

6. Referenser

Abbott, A. (1983). Professional Ethics. *The American Journal of Sociology*, Volume 88, No. 5, pp. 855-885.

Adams, J.S. (1963). Toward an understanding of inequity. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, Volume 67, pp. 422-436.

AICPA, Code of Professional Conduct
<<http://www.aicpa.org/about/code/index.html>
Accessdatum: 2008-04-10

Akerlof, G.A. & Dickens, W.T. (1982). The Economic Consequences of Cognitive Dissonance. *The American Economic Review*, Volume 72, No. 3, pp. 307-319.

Aldenkamp, A.P., Baker, G.A. (1997). The Neurotoxicity Scale – II, Results of a patient-based scale assessing neurotoxicity in patients with epilepsy. *Epilepsy Research*, Volume 27, pp. 165-173.

Arnold, B. & De Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 15, pp. 751-756.

Ashbaugh, H. (2004). Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Service: Evidence from Academic Research. *Journal of Business Ethics*, Volume 52, pp. 143-148.

Bazerman, M.H. & Loewenstein, G.F. (2001). Taking the bias out of bean counting. *Harvard Business Review*, Volume 79, No 1, pp. 28

Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, Volume 8, pp. 3-17.

Brewer, L. (2007). Is There a Little Bit of Enron in All of Us? *The Journal for Quality and Participation*, Volume 30, No. 1, pp. 26-28

Briloff, A.J. (1966). Old Myths and New Realities in Accountancy. *The Accounting Review*, Volume 41, No.3, pp. 484-495.

Byrnes, J.P. Miller, D.C. & Schafer, W.D. (1999). Gender differences in a risk taking: A meta-analysis. *American psychological associations inc*, Volume 125, No. 3, pp. 367-383.

Cassel, F. (1996). *Den Reviderade Revisorsrollen*. Nerenius & Santérus Förlag AB, Stockholm.

Cohn, R.A. Lewellen, W.G., Lease, R.C. & Schlarbaum, G.G. (1975). Individual Investor Risk Aversion and Investment Portfolio Composition. *Journal of Finance*, Volume 30, No. 2, pp. 605-620.

Copley, P.A. & Doucet, M.S. (1993). The impact of competition on the quality of governmental audits. *Auditing*, Volume 12, No.1, pp. 88-99.

Craswell, A., Stokes, D.J. & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 33, pp. 253-275.

Cullinan, C. (2004). Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 15, pp. 853-864.

DeAngelo, L. (1981a). Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 3, pp. 113-127.

DeAngelo, L. (1981b). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 3, pp.183-189.

Deegan, C. & Unerman, J. (2006) *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Education.

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

Djurfeldt, G., Larsson, R. & Stjärnhagen, O. (2003). *Statistisk verktygslåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Studentlitteratur, Lund.

Duska, R. (2005). The Good Auditor- Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen. *Journal of Business Ethics*, Volume 17, No. 2, pp. 3-26.

Duska, R.F. & Shay Duska, B. (2003). *Accounting Ethics*. Blackwell Publishing Ltd, UK.

Eckel, C.C., Grossman, P.J. (1998) Are Women Less Selfish Than Men?: Evidence from Dictator Experiments. *The Economic Journal*, Volume 108, No. 448, pp. 726-735.

Emby, C. & Davidson, R.A. (1998). The Effects of Engagement Factors on Auditor Independence Canadian Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Volume 7, No.2, pp. 163-179.

Fant, J-E. (1994). *Revisorns roll, en komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*, Multiprint, Helsingfors.

FAR (2002), *Regler om Revisorer och Revision*. FAR Förlag AB: Stockholm.

FARSRS, Branchorganisationen för revisorer och rådgivare.

<http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,76447&_dad=portal&_schema=PORTAL>

Accessdatum:2008-05-02

FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens, (1998). *Oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision, Gemensamma principer till vägledning för den europeiska revisorskåren*.

Fisher, J. (2007). Business marketing and the ethics of gift giving. *Industrial Marketing Management*, No. 36, pp. 99-108.

Flint, P., (1988) *Philosophy and principles of Auditing*. Macmillan, London

Fuerman, R.D. (2004). Accountable accountants. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 15, pp. 911-926.

Gavious, I. (2007). Alternative perspectives to deal with auditors` agency problem. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 18, pp. 451-467.

Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal o Business Ethics*, Volume 64, pp. 169-193.

Goldman, A. & Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence. *The Accounting Review*, Volume 49, No. 4, pp. 707-718.

Goldsmith, A.H., Sedo, S., Darity, Jr., W. & Hamilton, D. (2004) The labour supply consequences of perceptions of employer discrimination during search and on-the-job: Integrating neoclassical theory and cognitive dissonance. *Journal of Economic Psychology*, Volume 25, pp. 15-39.

Gray, R., Bebbington, J. & McPhail, K. (1994). Teaching ethics in accounting and the ethics of accounting teaching: educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting education. *Accounting education*, Volume 3, No. 1, pp. 51-75.

Gul, F. A. (1991) Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors` Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations. *ABACUS*, Volume 27, No. 2, pp. 162-172.

Huebner, S., S. (1915). *How the life insurance salesman should view the profession*. Address to Annual Meeting of the Baltimore Life Underwriters Association.

ICAW, (2002). *Audit and Assurance Faculty: Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

IFAC, International Ethics Standards Board For Accountants
<[http:// www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA_Fact_Sheet.pdf](http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA_Fact_Sheet.pdf)>
Accessdatum: 2008-04-10

Ijiri, Y. (1983). On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 2, pp. 75-81.

Jenkins, J.G. & Lowe, D.J. (1999). Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research*, Volume 15, No 2, pp. 73-78.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Volume 3, pp. 305-306.

Johansson, S-E. (2005). *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E., Häckner, E., Wallerstedt, E. SNS Förlag: Stockholm.

Kitson, A. & Campbell, R. (1996). *The ethical organisation: Ethical theory and corporate behaviour*. Houndmills Macmillan

Knapp, M.C. (1985). An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *The Accounting Review*, Volume 60, No. 2, pp. 202-211.

Lavin, D. (1976) Perceptions of the Independence of the Auditor, *The Accounting Review*, Volume 51, No. 1, pp. 41-50.

Low, M., Davey, H. & Hooper, K. (2006). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 19, pp. 222-254.

Mautz, R.K & Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Associating, USA.

Meigs, W. & Whittington, R. (1989). *Principles of auditing, 9:th edition*. Irvin

Miller, T. (1992). Do We Need to Consider the Individual Auditor when Discussing Auditor Independence? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 5, No. 2, pp. 74-84.

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn, oberoende, Ansvar, Sekretess*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Page, M. & Spira, L.F. (2005). Ethical codes, independence and the conservation of ambiguity. *Business Ethics: A European Review*, Volume 14, No. 3, pp. 301-316.

Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of accounting research*, Volume 24, No. 1, pp. 97-110.

Pany, K. & Reckers, P.M.J. (1980). The Effects of Gifts, Discounts, and Client Size on Perceived Auditor Independence. *The Accounting Review*, Volume LV, No.1, pp. 50-61.

Power, M. (1997). *The Audit Society, Rituals of Verification*. Oxford University Press Inc. New York.

Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, No. 4, pp. 379-394.

Reinstein, A. & McMillan, J., J. (2004). The Enron debacle: more than a perfect storm. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 15, pp. 955-970.

Revisorsnämnden, Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1) <http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/96_1.pdf>
Accessdatum: 2008-04-24

Ricchiute, D.N. (1989). *Auditing, Concepts and Standards*, Cincinnati Ohio

Robben, H.S.J. & Verhallen, T.M.M. (1994). Behavioural costs as determinants of cost perception and preference formation for gifts to receive and gifts to give. *Journal of Economic Psychology*, Volume 15, pp. 333-350.

Roxas, M.L. & Stoneback, J.Y. (1997). An Investigation of The Ethical Decision-Making Process Across Varying Cultures. *The International Journal of Accounting*, Volume 32, No. 4, pp 503-535.

Roybark, H. M. (2008). Educational interventions for teaching the new auditors independence. *Journal of Accounting Education*, Volume, 26, pp. 1-29.

RS, (2002) *Revisionsstandard I Sverige*. FAR Förlag AB: Stockholm.

Satava, D., Caldwell, C.& Richards, L. (2006). Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundations of Accounting and Auditing. *Journal of Business Ethics*, Volume 16, No. 3, pp. 271-284.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2003). *Research Methods for Business Students*. Essex: Pearson Education Ltd.

SCB, Statistiska centralbyrån,

<http://www.scb.se/Grupp/regionalt/rg0111/NUTS_1_2_3_20080101.pdf>

Accessdatum: 2008-05-06

Shapiro, S. (1987). The social control of impersonal trust. *American Journal of Sociology*, Volume 93, No 3, pp. 623-658.

Sherry, Jr, J.F. (1983). Gift Giving in Anthropological Perspective. *The Journal of Consumer Research*, Volume 10, No. 2, pp. 157-168.

Shockley, R.A. (1981). Perceptions of Auditors` Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, Volume LVI, No. 4, pp.785-800.

Shockley, R.A. (1982). Perceptions of Auditors` Independence: A Conceptual Model, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Volume 5, No. 2, pp. 126-144.

Simunic, D.A. & Stein M.T. (1995). The auditing marketplace. *CA Magazine*, Volume January-February, pp. 53-58.

Skatteverket, Avdragsram för representation och reklamgåva

<<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallningstag20071127b.4.19b9f599116a9e8ef368000217.html>>

Accessdatum: 2008-04-18

SOU, Statens Offentliga Utredning, 1999:43 (1999). Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet: betänkande. Fakta info direkt; Stockholm.

Steele, C., M. (1997). A Threat in the Air: How stereotypes Shapes Intellectual Identity and Performance. *American Psychological Associations*, Volume 52, No.6, pp. 613-629.

Sveriges Rikes Lag., Revisorslag (2001:883)

Sweeney, J.T. & Roberts, R.W. (1997). Cognitive Moral Development and Auditor Independence. *Accounting, Organisations and Society*, Volume 22, No. 3/4, pp. 337-352.

Tharaneou, P. (2001). Going up? Do traits and informal social processes predict advancing in management? *Academy of Management Journal*, Volume 44, No. 5, pp. 1005-1017.

Volkema, R.J. (2004) Demographic, cultural and economic predictors of perceived ethicality of negotiation behaviour: A nine-country analysis. *Journal of Business Research*, Volume 57, No. 1, pp. 69-78.

Watson, J. & McNaughton, M. (2007). Gender Differences in Risk Aversion and Expected Retirement Benefits. *Financial Analysts Journal*, Volume 63, No. 4, pp. 52-62.

Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1986). *Positive accounting theory*. Eastbourne: Antony Rowe.

Westerdahl, S. (2005) *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E., Häckner, E., Wallerstedt, E. SNS Förlag: Stockholm.

Windsor C., A. & Ashkanasy, N., M. (1995). The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence. *Accounting Organisations and Society*, Volume 20, No 7/8, pp.701-720.

Öhman, P. (2004). Revisorers perspektiv på revision, En fråga om att följa upptrampade stigar. Licentiatuppsats, Luleå Tekniska Universitet, Luleå.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Mid Sweden University, Department of Social Sciences, Sundsvall.



Appendix I

Hej!

Var går gränsen för Ert oberoende? Vill Ni avvara några minuter för att svara på vår enkät där vi undersöker var gränsen för revisorers oberoende går i förhållande till sina klienter. Vi vore tacksamma för Er hjälp.

Vi som utför undersökningen är två studenter från civilekonomutbildningen med inriktning revisor/controller på Kristianstads Högskola, som just nu genomför vår Magisteruppsats.

Ni har slumpmässigt valts ut från FARSRS medlemsregister varför Er medverkan är betydelsefull. Undersökningen görs helt anonymt och alla svar kommer att behandlas konfidentiellt.

Tack på förhand för visat intresse!

Med vänliga hälsningar Lotta Hansen och Veronica Isaksson

Klicka på länken för att komma till enkäten: XXX

Vi önskar svar senast fredagen den 15 maj.

Vid eventuella frågor kontakta oss på:

E-mail: XXX

Handledare: Pernilla Broberg & Peter Öhman

E-mail: XXX

XXX

PÅMINNELSE

Appendix II

ENKÄT OM ETIK

Bästa Revisor

För några dagar sedan sände vi en webbenkät till Er. För att få det bästa resultatet krävs att fler respondenter svarar, därav är Ert svar viktigt för oss.

Har Ni redan svarat tackar vi för Ert deltagande och Ni kan bortse från påminnelsen.

Vi bifogar länken på nytt och hoppas att Ni nu har möjlighet att fylla i enkäten.

Tack på förhand för visat intresse!

Med vänliga hälsningar Lotta Hansen och Veronica Isaksson

Klicka på länken för att komma till enkäten: XXX

Vi önskar svar senast tisdagen den 20 maj.

Vid eventuella frågor kontakta oss på:

E-mail: XXX

Handledare: Pernilla Broberg & Peter Öhman

E-mail: XXX

XXX

PÅMINNELSE

Appendix III

ENKÄT OM ETIK

Bästa Revisor

För några dagar sedan sände vi en påminnelse på en webbenkät till Er. För att få det bästa resultatet krävs att fler respondenter svarar, därav är Ert svar viktigt för oss. Vi har nu erhållit svar från 22 %, men önskar en högre svarsfrekvens för att resultatet skall bli så representativt som möjligt.

Har Ni redan svarat tackar vi för Ert deltagande och Ni kan bortse från påminnelsen.

Vi bifogar länken på nytt och hoppas att Ni nu har möjlighet att fylla i enkäten.

Tack på förhand för visat intresse!

Med vänliga hälsningar Lotta Hansen och Veronica Isaksson

Klicka på länken för att komma till enkäten: XXX

Vi önskar svar senast fredagen den 23 maj.

Vid eventuella frågor kontakta oss på:

E-mail: XXX

Handledare: Pernilla Broberg & Peter Öhman

E-mail: XXX

XXX

1. Stor klient bjuder på dagens lunch

	Antal	Procent
Aldrig	12	8,0
.	7	4,7
.	9	6,0
Ibland	45	30,0
.	10	6,7
.	7	4,7
Alltid	60	40,0
Total	150	100,0

2. Stor klient ger en chokladkartong, enbart till revisorn

	Antal	Procent
Aldrig	22	14,7
.	27	18,0
.	11	7,3
Ibland	26	17,3
.	4	2,7
.	5	3,3
Alltid	55	36,7
Total	150	100,0

3. Liten klient ger en chokladkartong, enbart till revisorn

	Antal	Procent
Aldrig	17	11,3
.	32	21,3
.	9	6,0
Ibland	23	15,3
.	5	3,3
.	7	4,7
Alltid	57	38,0
Total	150	100,0

4. Stor klient ger vinflaskor, enbart till revisorn

	Antal	Procent
Aldrig	65	43,3
.	33	22,0
.	10	6,7
Ibland	16	10,7
.	4	2,7
.	2	1,3
Alltid	20	13,3
Total	150	100,0

5. Liten klient ger gåva från produktionen under 180:- exkl moms, enbart till revisorn

	Antal	Procent
Aldrig	41	27,3
.	42	28,0
.	10	6,7
Ibland	18	12,0
.	7	4,7
.	7	4,7
Alltid	25	16,7
Total	150	100,0

6. Stor klient ger gåva från produktion under 180:- exkl moms, enbart till revisorn

	Antal	Procent
Aldrig	44	29,3
.	36	24,0
.	11	7,3
Ibland	18	12,0
.	7	4,7
.	6	4,0
Alltid	28	18,7
Total	150	100,0

7. Stor klient och revisor är verksamma i samma styrelse

	Antal	Procent
Aldrig	83	55,3
.	20	13,3
.	9	6,0
Ibland	14	9,3
.	4	2,7
.	5	3,3
Alltid	15	10,0
Total	150	100,0

8. Liten klient och revisor är verksamma i samma styrelse

	Antal	Procent
Aldrig	81	54,0
.	15	10,0
.	11	7,3
Ibland	18	12,0
.	4	2,7
.	5	3,3
Alltid	16	10,7
Total	150	100,0

9. Stor klient är medlemmar i samma rotaryklubb

	Antal	Procent
Aldrig	27	18,0
.	15	10,0
.	6	4,0
Ibland	15	10,0
.	17	11,3
.	14	9,3
Alltid	56	37,3
Total	150	100,0

10. Liten klient är medlemmar i samma rotaryklubb

	Antal	Procent
Aldrig	25	16,7
.	13	8,7
.	5	3,3
Ibland	18	12,0
.	15	10,0
.	15	10,0
Alltid	59	39,3
Total	150	100,0



Enkäten ingår som en del i en
Magisteruppsats Vt 2008 utförd av Lotta
Hansen och Veronica Isaksson som är
studenter på Högskolan i Kristianstad,
institutionen för ekonomi.

Sidans produktion sponsrad av:
[SMARTLY ANNONSMARKNAD](#)

Appendix V

Revisorns etiska dilemma Var går gränsen för oberoende?

Ev. frågor ang. enkät vänligen kontakta:

Lotta Hansen

lotta-hansen@hotmail.com

Deltagares Kön



Man



Kvinna

Yrkestitel



Godkänd



Auktoriserad

Hur många års erfarenhet har Ni som revisor?

Byrå?



KPMG



Ernst
&
Young



Öhrlings



Deloitte



Annan

Vilken region tillhör Ni?



Götaland



Svealand



Norrland

Fråga 1

**En klient som genererar ett arvode på mer än 15% av totala klientintäkter bjuder Er på följande.
Hur ofta accepterar Ni?**

Hur ofta tar Ni emot kaffe?



Aldrig

Ibland

Alltid

Hur ofta tar Ni emot dagens lunch?



Aldrig

Ibland

Alltid

Hur ofta tar Ni emot middag efter arbetstid?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Kommentera gärna ert svar!	<div style="border: 1px solid gray; height: 60px; width: 100%;"></div>
<hr/>	
Fråga 2	
En klient som genererar ett arvode på mindre än 5% av totala klientintäkter bjuder Er på följande. Hur ofta accepterar Ni?	
Hur ofta tar Ni emot kaffe?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Hur ofta tar Ni emot dagens lunch?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Hur ofta tar Ni emot middag efter arbetstid?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Kommentera gärna ert svar!	<div style="border: 1px solid gray; height: 60px; width: 100%;"></div>
<hr/>	
Fråga 3	
En klient som genererar ett arvode på mer än 15 % av totala klientintäkter vill ge Er en gåva. Denna gåva är personlig och ska således inte delas mellan olika eventuella medarbetare. Hur ofta accepterar Ni?	
Hur ofta tar Ni emot en chokladkartong?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Hur ofta tar Ni emot vinflaskor?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Hur ofta tar Ni emot biljetter till olika evenemang, såsom sport - eller kulturella evenemang?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7

	Aldrig	Ibland	Alltid
Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>understiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>överstiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Kommentera gärna ert svar!	<input type="text"/>		
Fråga 4			
En klient som genererar ett arvode på mindre än 5 % av totala klientintäkter vill ge Er en gåva. Denna gåva är personlig och ska således inte delas mellan olika eventuella medarbetare. Hur ofta accepterar Ni?			
Hur ofta tar Ni emot en chokladkartong?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Hur ofta tar Ni emot vinflaskor?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Hur ofta tar Ni emot biljetter till olika evenemang, såsom sport - eller kulturella evenemang?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>understiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>överstiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7
Kommentera gärna ert svar!	<input type="text"/>		

Fråga 5

En klient som genererar ett arvode på mer än 15% av totala klientintäkter erbjuder Er och alla sina kunder en gåva. Denna gåva är personlig och ska således inte delas mellan olika eventuella medarbetare. Hur ofta accepterar Ni?

Hur ofta tar Ni emot en chokladkartong?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot vinflaskor?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot biljetter till olika evenemang, såsom sport - eller kulturella evenemang?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som understiger 180 kronor exklusive moms?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som överstiger 180 kronor exklusive moms?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Kommentera gärna ert svar!**Fråga 6**

En klient som genererar ett arvode på mindre än 5 % av totala klientintäkter erbjuder Er och alla sina kunder en gåva. Denna gåva är personlig och ska således inte delas mellan olika eventuella medarbetare. Hur ofta accepterar Ni?

Hur ofta tar Ni emot en chokladkartong?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot vinflaskor?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot biljetter till olika evenemang, såsom sport - eller kulturella evenemang?

<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7
Aldrig	Ibland			Alltid		

Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>understiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Hur ofta tar Ni emot gåvor från klientens produktion som <u>överstiger</u> 180 kronor exklusive moms?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Kommentera gärna ert svar!	<div style="border: 1px solid gray; height: 60px; width: 100%;"></div>
Fråga 7 Ni har kommit underfund med att Ni och Er klient som genererar mer än 15 % av totala klientintäkter har samma fritidsintresse. Hur ställer Ni er till följande?	
Ni träffar Er klient på Friskis & Sveltis och blir tillfrågad om Ni ska ta ett pass tillsammans. Är detta okej och i så fall hur ofta?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Ni träffar Er klient på tennisklubben och blir tillfrågad om Ni ska spela en match tillsammans. Är detta okej och i så fall hur ofta?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Ni träffar Er klient på golfklubben och blir tillfrågad om Ni ska gå en runda tillsammans. Är detta okej och i så fall hur ofta?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Ni är verksam i en styrelse, exempelvis i en idrottsförening eller bostadsrättsförening, där Er klient blir invald. Är det okej att Ni sitter med i samma styrelse?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Ni är medlem i en rotaryklubb där Er klient blir invald. Är det okej att Ni sitter med i samma klubb?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Ni blir erbjuden att följa med på jakt tillsammans med Er klient. Är detta okej och i så fall hur ofta?	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4 <input type="radio"/> 5 <input type="radio"/> 6 <input type="radio"/> 7 Aldrig Ibland Alltid
Kommentera gärna ert svar!	<div style="border: 1px solid gray; height: 60px; width: 100%;"></div>

