



Institutionen för ekonomi

Kandidatuppsats i företagsekonomi

Januari 2005

Har revisorns samvete någon gräns?

- en studie om den revisionsnära rådgivningen

Författare:
Tina Carlsson
Johanna Sjölin

Handledare:
Christer Nilsson

Förord

Vi vill börja med att tacka alla de revisorer som har svarat på vår enkät. Utan deras engagemang hade vi inte kunnat genomföra denna uppsats.

Till sist vill vi tacka vår handledare, Christer Nilsson vid Högskolan i Kristianstad, för all vägledning under arbetets gång.

Kristianstad 2005-01-11

Tina Karlsson

Johanna Sjölin

Abstract

We have in our dissertation studied the auditor's different roles and where the limit for the advice close to auditing is drawn. For an auditor to be able to make a trustworthy review, in an independent and impartial way, it is required that he is independent in relation to his client, that he has the competence needed and that he observes confidentiality. The auditor can in addition to the review also give independent advice to the client outside the auditor's responsibility. This has in later years been vividly discussed, since many consider that it is not possible to combine the part as a reviewer and adviser without putting the independency at risk. Before every commission the auditor has to test his independency through the analysis-model, which defines the five threats that can lead to a point where his independence might get disturbed. It is mainly two threats which handle the independent advice.

In our original model we have introduced the four groups: individual factors, the client, competence and accounting firm, which we believe will affect the auditor's advice. The four groups are thereafter affected by the different variables: age, gender, size of the client firm, experience, auditor's degree and the size of the accounting firm. On the basis of these variables we created hypotheses that we tested with the help of a questionnaire survey which was focused on qualified auditors.

The empirical material was later tested through a χ^2 -test to either accept or reject the hypotheses. The variables that we have proved to have an influence on the auditor's part as an adviser are: the size of the client firm, the auditor's experience and degree, and finally the size of the auditing company. However, we could not statistically verify that age and gender would have any influence on the auditor. Finally we studied how the auditor defines the limit for the advice close to auditing and found that it differs between different individuals and from case to case.

Sammanfattning

I uppsatsen har vi studerat revisorns roller samt var gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. För att revisorn på ett självständigt och opartiskt sätt ska kunna utföra en trovärdig granskning krävs att han är oberoende i förhållande till revisionsklienten och att han har den kompetens som krävs. Revisorn kan utöver granskningen även ge fristående rådgivning till revisionsklienten. Detta har på senare år diskuterats intensivt, då många anser att det inte går att kombinera rollerna som granskare och rådgivare utan att oberoendet riskeras. Revisorn måste inför varje uppdrag testa sitt oberoende genom den så kallade analysmodellen som definierar de fem hoten som kan leda till att en jävsituation uppstår.

I vår ursprungliga modell har vi presenterat de fyra grupperna: individuella faktorer, klienten, kompetens, samt revisionsbyrån vilka vi tror påverkar revisorns rådgivning. De fyra grupperna påverkas i sin tur av de olika variablerna: ålder, kön, klientföretagens storlek, erfarenhet, revisorsexamen och revisionsbyråns storlek. Utifrån dessa variabler skapade vi hypoteserna som vi testade med hjälp av en enkätundersökning som vände sig till kvalificerade revisorer.

Det empiriska materialet testade vi sedan genom ett Chitvå-test för att antingen acceptera eller falsifiera hypoteserna. Variablerna som vi har bevisat har en inverkan på revisorns roll som rådgivare är klientföretagens storlek, erfarenhet och revisorsexamen samt revisionsbyråns storlek. Däremot kunde vi inte statistiskt säkerställa några bevis för att ålder och kön har någon påverkan på revisorns oberoende. Slutligen studerade vi även hur revisorn definierade gränsen för den revisionsnära rådgivningen och fann att den skiljer sig mellan de olika revisorerna och från uppdrag till uppdrag.

Förkortningar

ABL = Aktiefbolagslagen

FAR = Föreningen Auktoriserade Revisorer

FEE = Fédération des Experts Comptables Européens (Europeiska revisorsfederationen)

IFAC = International Federation of Accounts

RevL = Revisionslagen

RF = Förordningen (1995:665) om revisorer

RL = Revisorslagen

RN = Revisornämnden

RS = Revisionsstandard

Innehållsförteckning

Kapitel 1 – Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Problemformulering.....	10
1.4 Syfte.....	11
1.5 Avgränsningar	11
1.6 Disposition.....	11
Kapitel 2 – Metod.....	12
2.1 Uppsatsens metod	12
Kapitel 3 – Teoretisk bakgrund.....	13
3.1 Revisionsverksamhet	13
3.2 Revision.....	13
3.3 Revisor.....	14
3.3.1 Regler som styr revisorn	15
3.4 Rådgivning.....	16
3.4.1 Fristående rådgivning.....	17
3.5 Kompetens	18
3.6 Oberoende.....	18
3.6.1 Jäv	19
3.7 Analysmodell.....	20
3.7.1 Steg 1	21
3.7.2 Steg 2	23
3.7.3 Steg 3	25
3.8 Kapitelsammanfattning.....	25
Kapitel 4 – Vår teori.....	26
4.1 Vår modell	26
4.2 Individuella faktorer	27
4.2.1 Ålder	27
4.2.2 Kön.....	27
4.3 Klienten	28
4.4 Kompetens	29
4.5 Revisionsbyrån	30
4.6 Kapitelsammanfattning.....	30
Kapitel 5 – Empiri	32
5.1 Empirisk metod.....	32
5.1.1 Enkätens utformning.....	32
5.1.2 Urval	34
5.2 Empiriskt resultat.....	34
5.2.1 Bortfall	35
5.2.2 Kritik mot enkäten	35
5.2.3 Individuella faktorer.....	36

5.2.3.1	Ålder	36
5.2.3.2	Kön.....	36
5.2.4	Klienten.....	37
5.2.5	Kompetens	38
5.2.6	Revisionsbyrån.....	38
5.2.7	Gränsen för revisionsnära rådgivning.....	39
5.3	Kapitelsammanfattning.....	40
Kapitel 6 – Analys		41
6.1	Individuella faktorer	41
6.1.1	Ålder	41
6.1.2	Kön.....	42
6.2	Klienten	43
6.3	Kompetens	44
6.4	Revisionsbyrån	45
6.5	Gränsen för revisionsnära rådgivning.....	46
6.6	Kapitelsammanfattning.....	47
Kapitel 7 – Slutsats		48
7.1	Uppsatsens slutsats	48
7.2	Förslag till vidare studier.....	51
Referenser.....		52
Bilagor		

Kapitel 1 – Inledning

Vi börjar detta kapitel med att ge en övergripande bakgrund som leder till problemformuleringen och syftet med uppsatsen. Vi avslutar kapitlet genom en disposition där vi redogör för uppsatsens fortsatta upplägg.

1.1 Bakgrund

I början av kursen gick vi till högskolans bibliotek för att finna inspiration från tidigare uppsatser. Vår första tanke var att undersöka var gränsen för ekonomisk brottslighet låg. Med det menade vi hur mycket en revisor kunde tänkas tänja på reglerna i framförallt sin rådgivning till företag innan det blev betraktat som ekonomisk brottslighet, exempelvis skattefusk. Vi förstod att det skulle bli svårt att definiera denna gräns samt att få någon trovärdig information från den empiriska undersökningen. Vår handledare föreslog istället att vi skulle undersöka var gränsen för revisionsnära rådgivning går, alltså där det finns risk för revisorn att hamna i en jävsituation till sina klienter. Vi ansåg att detta var ett intressant och aktuellt ämne så vi antog utmaningen.

Revisorns främsta uppgift är att lämna en revisionsberättelse där en trovärdig ekonomisk information om företaget och en bedömning av hur styrelsen och VD: n fullgör sina uppdrag ingår. Revisorns oberoende är en grundläggande förutsättning för att informationen ska bli trovärdig. Revisionsberättelsen och årsredovisningen utgör beslutsunderlag för företagets intressenter som består av ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, styrelse och företagsledning samt stat och kommun. Intressenterna måste ha förtroende för informationen även om de använder den till olika syften. På grund av att man måste kunna lita på revisionen ställs det höga krav på revisorns självständighet och opartiskhet. Detta behandlas i RL 20-23 §§ och benämns med ett gemensamt ord för oberoende. Revisorn ska själv vid varje revisionsuppdrag analysera om det finns några omständigheter som kan rubba förtroendet för hans oberoende. Om så skulle vara fallet måste han avböja eller avsäga sig uppdraget. I de paragrafer vi nämnt i RL återfinns den så kallade analysmodellen vilken behandlar huruvida revisionsuppdraget kan genomföras.

Frågan är om revisorernas rådgivning till revisionsklienter utgör ett hot eller en tillgång. På grund av revisorns kompetens och den insyn han har i företaget samt att marknaden har blivit mer komplex och svårhanterad, efterfrågas hans tjänster som rådgivare i större utsträckning. En del av rådgivningstjänsterna kan medföra att revisorn inte förblir oberoende i revisionsuppdraget. (FAR 2004a) Om en revisor agerar både som granskare och rådgivare i klientens verksamhet utgör detta ett kombiuppdrag som kan leda till ett självgranskningshot. I samband med revisionen kan revisorn lämna råd och förslag till förbättringar gällande bolagets redovisning och förvaltning. Rådgivning som på detta sätt har ett direkt samband med revisionen benämns som revisionsrådgivning. Det är vanligt att revisorn utanför revisionsverksamheten utför andra tjänster, det är här man finner den så kallade fristående rådgivningen. (Moberg 2003)

1.2 Problemdiskussion

I dagens samhälle efterfrågas revisorns tjänster utanför revisionsverksamheten i allt större utsträckning. Då omvärlden förändras och blir mer komplex för varje dag som går är det svårt för företagsledarna att hålla sig uppdaterade. Reglerna kan snabbt förändras och det krävs stora resurser för att ha tillgång till aktuell information. Det blir därmed både kostnads- och tidsbesparande att även anlita företagets revisor som rådgivare. En fråga som då dyker upp är om revisorn verkligen kan agera både som rådgivare och granskare utan att oberoendet rubbas.

Justitiedepartementet har på förslag att en revisionsbyrå inte ska få ge råd och revision åt samma klient. Enligt Grönlund (2003) kommer detta utvidgade byråjäv medföra att det blir svårare och mer kostsamt för de mindre företagen att klara regelverket. Hon anser att kravet på oberoende ska skärpas för de stora företagen men att småföretagen bör få använda sin revisor som rådgivare. Av samma åsikt är Engström som menar att man som företagare behöver två viktiga personer att rådfråga angående verksamhetsfrågor, bankkontakten respektive revisorn. Om förslaget om ett utvidgat byråjäv går igenom, förlorar företagen därmed en viktig tillgång. Engström ser två möjligheter till att lösa problemet: att småföretagen inte omfattas av förbudet mot kombiuppdrag eller att revisionsplikten upphör. (Wennberg 2004)

I de mindre företagen har revisorn oftast en större inblick i den dagliga verksamheten och det blir då naturligt att även rådfråga honom om ärenden som faller utanför revisionsuppdraget. I större företag blir det svårt för revisorn att lära känna verksamheten på samma sätt som i de mindre. Därför är det i vissa fall vanligt att företagen utöver revisorn anlitar en konsult, vilken de rådfrågar om ärenden som ligger utanför revisionsverksamheten. I dessa fall kommer inte revisorns oberoende att ifrågasättas eftersom han då uteslutande kan ägna sig åt revisionsuppdraget. Utifrån detta resonemang ställer vi oss frågan om det blir någon skillnad på samma typ av rådgivning till stora eller små företag? Vi frågar oss även om oberoendet kan anses som rubbat hos en revisionsbyrå men inte i den andra. Kan det vara så att de stora revisionsbyråer går längre än de små, eller vice versa, när det gäller rådgivning till sina klienter?

Människor är till naturen olika och tenderar därmed att se på verkligheten på olika sätt. Revisorer måste ständigt hålla sig uppdaterad om regelverket och genomgår regelbundet vidareutveckling. Trots detta tror vi att det är den ursprungliga utbildningen som präglar revisorns agerande. Lärarna, och därmed undervisningen, präglas av samhällets värderingar och tenderar att påverka eleverna att tänka på samma sätt. En revisor som utövat yrket i 30 år agerar kanske annorlunda än en nyutexaminerad revisor. Detta beror till stor del på den kunskap och erfarenhet den rutinerade revisorn besitter, men det kan samtidigt vara ett resultat av att samhällets grundläggande värderingar förändras över tiden. Det ställs olika krav på godkända och auktoriserade revisorer vilket kan leda till att de bedömer ett ärende på olika sätt. Vi frågar oss därför hur den enskilda revisorns omdöme påverkas beroende på kön, ålder, erfarenhet samt revisorsexamen?

1.3 Problemformulering

Sammanfattningsvis frågar vi oss om revisorn kan agera både som rådgivare och granskare, om det blir någon skillnad på samma typ av rådgivning till olika stora företag, om revisionsbyråer beroende på storlek agerar olika samt hur den enskilda revisorns åsikter påverkas av kön, ålder, erfarenhet och revisorsexamen.

1.4 Syfte

I arbetet utvärderas skillnader och samband mellan revision och rådgivning samt mellan revisor och rådgivare. Vidare studeras revisionsnära rådgivning.

1.5 Avgränsningar

Vi har i uppsatsen valt att begränsa oss till att enbart studera godkända och auktoriserade revisorer. Övriga revisorer får bland annat inte granska aktiebolag vilket gör att deras verksamhet blir begränsad. Det slutliga ansvaret ligger hos de kvalificerade revisorerna och de granskar därmed det arbete som de övriga revisorerna har utfört. Om något är fel i granskningen blir det därför den kvalificerade revisorn som får stå till svars och riskerar att förlora sin titel. Vi anser därför att en studie av enbart kvalificerade revisorer ger en bättre bild av det vi ska undersöka.

1.6 Disposition

I kapitel två presenterar vi uppsatsens metod där vi redogör för det vetenskapliga synsätt som är relevant för vårt arbete. I kapitel tre behandlar vi den institutionella teorin som berör det aktuella ämnet, för att i kapitel fyra komma fram till de hypoteser vi ska testa genom den empiriska undersökning. Empirin redogör vi för i kapitel fem där vi beskriver hur vi gått till väga med undersökningen samt det empiriska resultatet. I kapitel sex analyserar vi det resultat vi fått genom den empiriska undersökningen och återknyter detta till de hypoteser vi utformat i kapitel fyra. Detta leder till en slutsats i kapitel sju.

Kapitel 2 – Metod

Kapitlet redogör för uppsatsens metod där vi förklarar det positivistiska synsättet och den deduktiva ansatsen. Vidare ges en inledande förklaring till den metod vi valt för den empiriska undersökningen.

2.1 Uppsatsens metod

De tre vetenskapliga synsätt som idag tillämpas är positivism, hermeneutik och kritisk teori. Då vi på ett objektivt och självständigt sätt ska studera den empiriska undersökningen blir uppsatsen inriktad mot positivismen. Det som kännetecknar positivismen är att han, utifrån ett åskådarperspektiv, drar slutsatser från det empiriska materialet utan att ta hänsyn till egna erfarenheter och värderingar. Ett hermeneutiskt synsätt utgår från förståelse, egna värderingar och erfarenheter medan kritisk teori utgår från ifrågasättande av givna förhållanden. (Saunders, Lewis & Thornhill 2003)

Det finns två sätt att angripa undersökningen på: deduktiv och induktiv. Vid ett deduktivt angreppssätt läser man in sig på den teorin som finns om det aktuella ämnet och skapar utifrån det hypoteser som man därefter testat för att antingen acceptera eller falsifiera. Den induktiva metoden baseras på insamlad data som analyseras för att komma fram till en teori. Vi studerade relevant teori inom ämnet för att kunna utföra den empiriska undersökningen som ska sammankopplas med teorin. Vi valde att testa hypoteserna genom en enkät som vi skickade ut till kvalificerade revisorer via e-mail. Med anledning av den begränsade tid vi hade och av ekonomiska skäl ansåg vi att en enkät via e-mail skulle ge oss bästa möjliga svarsfrekvens. Eftersom vissa av de frågor vi ställde var av känslig natur kände vi att man genom en anonym enkät skulle få mer sanningsenliga svar än vad man skulle ha fått vid exempelvis personliga intervjuer. När vi kände att vi fått ihop tillräckliga kunskaper och information började vi analysen som utmynnade i en slutsats. Utifrån detta resonemang förstår man snabbt att uppsatsens metod är deduktiv. (Saunders et al 2003)

Kapitel 3 – Teoretisk bakgrund

I kapitlet redogör vi för den institutionella teorin som ligger till grund för hypoteserna. Vi börjar med att ge en övergripande bild av revisorsyrket för att sedan avgränsa oss till de områden som är relevanta för syftet.

3.1 Revisionsverksamhet

“ Revisionsverksamhet:

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt*
- b) rådgivning eller annat biträde som föranletts av iakttagelser vid granskning enligt a.”*
(RL 2 § 7p)

Den definition som RL ger av begreppet revisionsverksamhet styr tillämpligheten av andra viktiga bestämmelser i RL såsom exempelvis bestämmelserna om förtroenderubbande sidoverksamhet (25 §), revisorns oberoende (20-21 §§) och disciplinära åtgärder (32 §).

3.2 Revision

“Revision är att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.” (FAR 2004a)

Målet med revisionen är att den ska följa god revisionssed och revisorssed samt att den ska utmynna i en revisionsberättelse. Revisionen syftar till att ge trovärdighet åt företagets finansiella information och har stor betydelse för företagets intressenter. De har alla behov av att revisorns granskning utförs på ett självständigt och oberoende sätt för att kunna fatta korrekta beslut. Företagsledningen har ett nära samarbete med revisorn för att få en samtalspartner i ekonomiska frågor. I större företag sitter ägarna oftast inte med i ledningen, därav följer att de måste kunna lita på den information som

tillhandahålls för att kunna utvärdera sitt ägande. För banker och andra kreditgivare är det en grundläggande förutsättning att den ekonomiska informationen speglar verkligheten då den ligger till grund för kreditbesluten. Leverantörerna behöver veta om företaget kan förväntas betala sina åtaganden och de har därmed ett liknande förhållande till kunden som kreditgivarna. Kunderna vill däremot vara säkra på att företaget levererar enligt avtal medan de anställda har ett mer personligt intresse av informationen då företaget utgör de anställdas ekonomiska trygghet. Slutligen har stat och kommun intresse av att revisionen är trovärdig då den ligger till grund för skatter och avgifter. Revisionen bygger på omvärldens förtroende för revisorn, vilket skapas genom hans kompetens, oberoende och tystnadsplikt. (FAR 2004a)

3.3 Revisorn

En revisor uppträder i olika roller, som granskare och rådgivare, men har under den senare tiden blivit allt mer konsultinriktad. Revisorns roller delas in i den renodlade och utvidgade revisorsrollen. Den renodlade revisorsrollen styrs av olika lagar och innebär att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD: ns förvaltning, enligt ABL 10:3 §. Han ska vidare ge förslag till förbättringar i samband med granskningen. Utöver granskningen och revisionsrådgivningen agerar revisorn även som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Det är i denna utvidgade revisorsroll man finner den fristående rådgivningen som ges till klienter och övriga. (FAR 2004a) Rådgivningstjänsterna har kritiserats mycket eftersom de anses försämra revisorns förmåga att agera opartiskt och självständigt.

En revisor i ett aktiebolag väljs på fyra år, det finns dock inga hinder att välja om samma revisor flera gånger men när han har samma klient år efter år kan det medföra att hans professionella och skeptiska tänkande försvinner (ABL 10:20 §). Detta kan leda till en missvisande bild av klientföretaget då hans oberoende riskeras.

3.3.1 Regler som styr revisorn

Revisorn styrs av en lång rad lagar och förordningar för att garantera att revisionsverksamheten samt den fristående rådgivningen utförs på ett opartiskt och självständigt sätt. Vi kommer nedan att kortfattat presentera de regler som styr revisorn.

God revisorssed bygger på de yrkesetiska regler som FAR har utarbetat och regleras i RL 19 §. Enkelt uttryckt är det de normer som reglerar revisorns uppförande mot klienten och omvärlden och behandlar de tre grundkraven oberoende, tystnadsplikt och kompetens. Bestämmelsen är inte begränsad till revisionsuppdraget utan kan även tillämpas på närliggande uppdrag såsom rådgivningen.

God revisions sed kan sägas vara lika med god praxis bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. (ABL 10:3 §) Det handlar alltså om revisorns värderingar, erfarenhet, kunskap och noggrannhet.

I paragraferna som hanterar bestämmelserna om god sed har lagstiftarna lämnat formuleringen åt revisorsorganisationerna.

RL – Den nya RL trädde i kraft 1 januari, 2002 och innebär ett förtydligande av revisorernas oberoende och då inte minst de hot som kan uppstå genom att revisionsklienten tillhandahålls med fristående rådgivning. I lagen återfinns bland annat den så kallade analysmodellen, kompetenskraven samt de skyldigheter revisorn har.

RF – innehåller närmare bestämmelser för tillämpningen av RL. Förordningen behandlar exempelvis mer ingående de bestämmelser som reglerar godkännandet respektive auktorisationen.

RN – är en tillsynsmyndighet för de auktoriserade och godkända revisorerna samt revisionsbolagen. Deras övergripande mål är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade revisorer samt att säkerställa att revisionsverksamheten, inklusive den rådgivning som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, håller en hög kvalitet och uppfyller de etiska kraven. RN ansvarar för att god revisors-

och revisionsned utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (RL 3 §). Nämnden behandlar ansökningarna från revisorerna om auktorisation och godkännande samt registreringen av revisionsbolagen. De prövar även frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det har ifrågasatts om revisorn följt de yrkesetiska reglerna. Beroende på hur allvarlig förseelsen är kan revisorn erläggas med någon av de följande sanktionerna: erinran eller varning, straffavgift respektive upphävning av auktorisationen eller godkännandet. (FAR 2004a)

FAR - är en intresseförening för de auktoriserade samt godkända revisorerna och deras vision är att skapa intresse och förståelse för revisionsbranschen. FAR har en ledande roll när det gäller utveckling, utbildning och information inom revisionsområdet samt ger stöd till revisionsbyråbranschen genom rekommendationer, uttalanden, utbildning och annat yrkestöd. Föreningen har definierat bestämmelserna om god sed genom de yrkesetiska reglerna och rekommendationerna. Från och med år 2004 gäller RS som är en översättning av IFAC: s revisionsrekommendationer och ersätter därmed FAR: s rekommendation Revisionsprocessen.(FAR 2004b)

3.4 Rådgivning

Revisorn ska utöver granskningen lämna råd och förslag på förbättringar. Detta ingår i revisionsverksamheten och kallas för revisionsrådgivning. All aktivitet utöver detta går under benämningen fristående rådgivning. Man har länge diskuterat huruvida en revisor kan agera både som rådgivare och granskare till samma klient utan att riskera sitt oberoende, vilket betyder att man försöker avgöra var gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. Revisionsbyråernas tjänsteutbud har ökat kraftigt under senare tid och erbjuder nu även tjänster som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten (Sutton 1997). Goldwasser (1999) menar att rådgivningen medför ökad kunskap och förståelse för klientens verksamhet samt att revisionsbyråns lönsamhet ökar vilket borde vara ett starkt incitament för revisionsbyråerna att erbjuda konsulttjänster. I mindre och medelstora företag utnyttjas kombinationen av revisions- och konsultverksamhet i större utsträckning, eftersom det för dem är både tids- och kostnadsbesparande att även anlita revisorn som rådgivare. Om Justitiedepartementets förslag om utökat byråjäv går

igenom kommer småföretagarna därmed att förlora en viktig tillgång (Wennberg 2004). Grönlund (2003) anser att förslaget borde gälla de stora företagen men att de små och medelstora företagen ska få fortsätta använda sin revisor som rådgivare.

3.4.1 Fristående rådgivning

Den centrala frågan i rådgivningsverksamheten är hur långt revisorn kan gå i den fristående rådgivningen, utan att han ska bli identifierad med företagsledningen. Revisorn får ge råd men inte vara med och fatta besluten, det kan dock vara svårt att veta var gränsen för ett beslut går. En revisor får inte biträda vid en klients redovisning på annat sätt än att lämna råd. Med råd avses upplysningar om de krav som tillämpliga författningar och god redovisningssed ställer på redovisningen. (FAR 2004a)

En risk som uppstår genom kombinationen konsultation och revision är att revisorn, vid ett omfattande konsultuppdrag, kan bli alltför involverad i företags verksamhet. Om intressenterna tror att revisorn inte längre är oberoende minskar deras förtroende för hans granskning. Det innebär att revisorn måste beakta de hot som enligt analysmodellen kan rubba hans självständighet och opartiskhet. Konsultationens omfattning, inriktning samt intressenternas uppfattning är några faktorer som bör beaktas vid bedömningen av om en fristående rådgivningsinsats leder till ett beroende. En förutsättning för att få ge rådgivning är att den sker inom revisorns kunskapsområde. Fristående rådgivning medför fördelar för klienten eftersom revisorn redan är insatt i bolaget. (Jägerhorn 1981) Om förslaget om det utökade byråjävet går igenom kommer revisorn att förlora viktig information om klientens verksamhet och redovisningssystem som hade gett honom möjligheten att utföra en bättre granskning. Även de externa intressenterna har nytta av att revisorerna på ett självständigt och opartiskt sätt ger fristående rådgivning till bolagen de reviderar, om den till exempel leder till kostnadsbesparingar för bolaget. Då det ställs höga krav på revisorernas kompetens och oberoende bör de inta en kritisk inställning när det gäller omfattningen av och inriktningen på konsultverksamheten (Jägerhorn 1981).

3.5 Kompetens

"En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget." (RevL 12 §)

I syfte att garantera revisionens kvalitet har lagstiftaren sedan lång tid tillbaka ställt upp vissa krav på revisorernas kompetens. En hög kompetens uppnås genom en kvalificerad utbildning och erfarenhet av arbetet. Bestämmelserna för godkännande och auktorisation finns i RL 4-7 §§, RF 2-6 §§ samt i RN:s föreskrifter. För att bli auktoriserad krävs 160 akademiska poäng och minst fem års praktik. För att bli godkänd krävs 120 akademiska poäng och minst tre års praktik. Auktorisation och godkännande beviljas av RN för fem år i taget och upphävs omedelbart för den som lämnar revisorsyrket (RL 18 §). Den höga komplexiteten och förändringen i branschen kräver att revisorn vidareutbildas så att han kontinuerligt uppdaterar sig på området för att behålla sin kompetens. Förutom i ovan nämnda lagar finns kompetenskraven bland annat lagstadgade i ABL: s 10:e kapitel 11-15 §§, där det stadgas att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i ett aktiebolag. Cassel (1996) menar att det förutom de teoretiska och praktiska kunskaperna även krävs att revisorerna innehar kompetens på det psykologiska och sociala planet.

3.6 Oberoende

" En ledamot skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Utåtandeuppdraget skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet." (FAR: s yrkesetiska regel nr 2)

Frågan om revisorns oberoende har diskuterats lika länge som revisionsyrket har existerat. Dagens samhälle präglas av effektivitet vilket leder till att näringslivet blir mer komplext. Detta leder till att företagens intressenter har fått ett ökat behov av tillförlitlig information och ställer därmed högre krav på revisorernas opartiskhet och självständighet. Om inte revisorn på ett objektivt och självständigt sätt utför granskningen, har intressenterna ingen nytta av informationen och den blir då inte värd mer än pappret den är skriven på. Den senaste tidens diskussioner har gällt huruvida det

går att biträda revisionsklienten med rådgivning utan att oberoendet rubbas. Det är, enligt förarbetena till den nya RL, främst den fristående rådgivningen som kan komma att påverka revisorns oberoende.

Oberoendet delas in i inre och yttre aspekter. Den inre aspekten avser det faktiska oberoendet och innebär att revisorn upplever att han utan hinder kan utföra sitt uppdrag objektivt. Den yttre aspekten hanteras genom det synbara oberoendet och syftar istället till att den utomstående parten inte ska se några hinder för revisorns objektivitet. Enligt Widhagen ska man se det faktiska oberoendet som ett sinnestillstånd, medan det synbara oberoendet har att göra med hur det uppfattas av omvärlden. För att upprätthålla det upplevda oberoendet måste man ha en professionell inställning till yrket och ett väl fungerande regelverk. (Holmqvist 2001) I den nya RL infördes ett förbud för revisorerna att utöva sidoverksamhet som kan rubba förtroendet för deras oberoende. Det regleras i lagens 25 § 1st och lyder enligt följande:

”En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

- 1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller*
- 2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.”*

Enligt Moberg (2003) är en sidoverksamhet förtroenderubbande om den kan negativt påverka eller komma i konflikt med revisionsuppdraget. Revisorn får inte heller utöva sidoverksamhet som anses som oseriös eller legalt tveksam även om den inte är olaglig. När det gäller de enskilda revisionsuppdragen kan även verksamhet som är nära knuten till revisionsverksamheten anses som förtroenderubbande. Detta regleras i RL 21 §.

3.6.1 Jäv

En revisor får inte sätta sig i situationer där lojalitetskonflikter kan uppstå som kan rubba förtroendet för honom. I ABL: s 10:e kapitel 16 § finns bestämmelser om jäv för revisorer. Där anges situationer där det kan misstänkas att revisorn kan hamna i en beroendeställning.

”Den får inte vara revisor som

- 1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,*
- 2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,*
- 3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget som avses under 2,*
- 4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,*
- 5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller*
- 6. står i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.*

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte vara revisor i dess dotterbolag.” (ABL 10:16 §)

Vid den fristående rådgivningen riskerar revisorn att bli ekonomiskt beroende av klienten och kan då välja att se mellan fingrarna eller ge en alltför snäll bedömning vid granskningen. Detta problem kallas med ett gemensamt ord för egenintresset och är ett av de hot som hanteras i analysmodellen. Ett annat hot som hanteras i modellen och som diskuterar rådgivarens oberoende är självgranskningshotet. Självgranskningshotet innebär att det finns en risk att revisorn vid revisionen kan komma att granska resultatet av den egna rådgivningen.

3.7 Analysmodell

RL bygger på analysmodellen som i sin tur har utvecklats ur EG- kommissionens rekommendation om revisorernas oberoende i EU som utkom 1996. En ny RL trädde i kraft 1 januari, 2002 vilket innebär att den gamla lagen endast blev fem och ett halvt år gammal. Detta är karaktäristiskt för revisionsbranschen då den präglas av ständig utveckling. Den största förändringen i lagen rör synsättet på revisorns oberoende i revisionsuppdragen. Genom den nya RL blev Sverige första landet i världen som lagfäste analysmodellen för analys av revisorns oberoende. Modellen lämnar utrymme för individuella tolkningar, vilket medför att dess betydelse och tillämpning kan skilja sig åt mellan olika byråer. (FAR 2004a)

Utifrån analysmodellen ska revisorn utvärdera sig själv i tre steg i syfte att finna omständigheter som kan rubba förtroendet för honom. Först identifieras omständigheterna som kan utgöra ett hot mot revisorns oberoende, sedan minimeras förtroenderiskerna genom förebyggande åtgärder. Revisorn är slutligen skyldig att dokumentera den självgranskning han genomfört. Om revisorn genom denna analys finner omständigheter som rubbar oberoendet skall han avböja eller avsäga sig uppdraget. En revisionsbyrå med bra organisation kännetecknas av att såväl synbara som faktiska hot upptäcks, åtgärdas och slutligen dokumenteras. Större revisionsbyråer anses ha större möjligheter att vidta interna åtgärder, medan de mindre oftast har begränsade resurser och får istället lösa problemen genom att anlita externa konsulter. (Ibid.)

Lefrell är kritisk mot analysmodellen eftersom den är svår att tillämpa och man inte vet vad den kommer leda till. Han anser att det kommer ta lång tid innan tillräckliga kunskaper utvecklats för att kunna avgöra dess gränser. Enligt Lefrell anser branschen att oberoendeanalysen tillämpades redan innan den lagstadgades och modellen kan då enligt honom närmast upplevas som ytterligare en blankett att fylla i. (Wennberg 2003)

3.7.1 Steg 1

En revisor ska inför varje nytt uppdrag pröva om det finns omständigheter som antingen kan rubba hans förtroende eller innebära jäv. Han ska även löpande under uppdraget vara uppmärksam på om nya omständigheter uppstår. Det finns fem situationer som följs av en generalklausul där oberoendet kan ifrågasättas.

1. Egenintressehot

Ett egenintressehot föreligger om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. När en till revisorn närstående person har affärsmässiga relationer till klienten uppstår ett indirekt egenintressehot. Det direkta intresset kan uppstå när revisorn har affärsmässiga relationer till sin klient utöver uppdraget, exempelvis aktieinnehav i klientens verksamhet. Vidare kan ett egenintressehot uppstå när revisorn är ekonomiskt beroende av klienten. Om revisionsbyrån har få klienter kan ett förlorat uppdrag få stora

ekonomiska konsekvenser då de utgör en större del av omsättningen än hos revisionsbyråer med fler klienter. Egenintresse föreligger även när det arvode revisorn får är relaterat till klientföretagets resultat. Utöver det föreligger ett egenintresse om revisorn erhåller omotiverat hög ersättning till följd av den fristående rådgivningen. Cassel (1996) menar att det i många fall är svårt för en revisor i en beroende ställning att ge en opartisk bild eftersom revisorns ekonomiska intresse direkt påverkas av hans agerande.

2. *Självgranskningshot*

Om revisorn eller någon i revisionsgruppen som ska utföra granskningen har lämnat fristående rådgivning i ett ärende som han sedan kan komma att ta ställning till vid granskningen, uppstår ett självgranskningshot. Även den rådgivning som ges inom revisionsverksamheten gällande regler och rekommendationer kan ge upphov till hot. Utöver det kan en tidigare anställning hos klienten samt att en närstående person ingår i klientens ledning utgöra självgranskningshot. Ett exempel är när en kvalificerad rådgivare i en revisionsgrupp för två år sedan varit på ett företag och gjort ett professionellt arbete genom att lägga upp rutiner och system. Om han senare som revisor får chansen att granska företaget kan det ge upphov till ett självgranskningshot eftersom han kan bli tvungen att ta ställning till ett dåligt råd eller beslut som han tidigare tagit.

3. *Partställningshot*

Om revisorn eller någon i revisionsgruppen uttalar sig för eller emot revisionsklienten i en rättslig eller ekonomisk angelägenhet uppstår en förtroenderubbande omständighet. Exempel på detta är när revisorn företräder klienten vid kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Cassel (1996) anser att revisorn ska vara helt juridiskt obunden och inte vara part på den marknad som klienten agerar. Om revisorn ställer upp som stöd för sin klient i en rättslig process är det svårt för revisorn att ha en helt neutral och opartisk ställning till sin klient.

4. *Vänskapshot*

När revisorn eller någon i revisionsgruppen har ett nära personligt förhållande till klienten finns det en risk att de inte ger en rättvis bild av verksamheten. Att veta var gränsen går för när en revisor skall ta hänsyn till om det uppstår ett vänskapshot kan vara mycket svårt eftersom det är en fråga om tolkningar som är beroende av revisorns etiska och moraliska värderingar.

5. *Skrämselhot*

Revisorns eller någon i revisionsgruppens förtroende anses vara rubbat om hot och påtryckningar från klienten påverkar granskningen. Cassel (1996) anser att det är nödvändigt för klienten att ha förtroende för sin revisor samtidigt som revisorns professionalitet inte får äventyras. Det är viktigt att professionaliteten upprätthålls även mot klientens vilja. Om revisorn ger efter för klientens påtryckningar kommer det att leda till att felaktigheter uppstår vilket kan slå tillbaka mot revisorn.

6. *Generalklausul*

Revisorn skall om det föreligger något annat hot än de ovan nämnda, avböja eller avsäga sig uppdraget.

3.7.2 Steg 2

Om någon av de ovanstående omständigheterna föreligger presumeras revisorn avsäga eller avböja sig uppdraget. Presumtionen kan brytas om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det inte finns anledning att misstro revisorns oberoende eller om han vidtar åtgärder för att säkerställa förtroendet.

- *Affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten*
 - om det är vardagliga och ordinära transaktioner kan de godtas.
- *Tidigare anställning hos revisionsklienten*
 - kan godtas om anställningen ligger flera år bakåt i tiden eller har avsett en befattning utan direkt anknytning till det som revisionen avser.

- *Någon i samma revisionsgrupp har nära relation med någon i revisionsklienten ledning*
 - om denna person saknar anknytning till revisionsuppdraget samt inte kan påverka dess utförande behöver inte revisorn avgå.

Utöver detta behöver inte revisorn avböja ett uppdrag om han kan visa att det går att vidta *motåtgärder*. Vilken eller vilka åtgärder som räcker för att bryta presumtionen beror på det hot som föreligger i den specifika situationen. Vissa oberoendehot kan inte balanseras, såsom förekomsten av mera betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten. I enklare fall kan informativa åtgärder räcka. Exempelvis kan ett självgranskningshot balanseras genom att revisorn i granskningsutlåtandet särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen för det. När förtroenderisken är större än vid de informativa åtgärderna men fortfarande framstår som mindre allvarliga, kan bra byrårutiner med ett internt kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. Förtroenderisken kan neutraliseras genom att en annan revisor inom samma revisionsbyrå lämnar en så kallad second opinion. Om revisorn vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, och är av väsentlig betydelse för revisionsklienten, är inte interna kontrollåtgärder tillräckliga. Endast externa åtgärder borde då kunna neutralisera hoten genom exempelvis en kompletterande granskning utförd av en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen som avger en second opinion. Oavsett om revisorn anlitar biträde av någon utomstående expert eller utnyttjar interna eller externa motåtgärder för att bedöma en fråga i revisionsarbetet, måste han försäkra sig om att de är bundna av tystnadsplikten. När revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet hotas, oavsett vilka motåtgärder som vidtas med beaktande av omständigheterna, skall han alltid avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorn kan ansöka om förhandsbesked hos RN om huruvida det finns förtroenderubbande omständigheter som hindrar honom från att behålla uppdraget. Har beskedet vunnit laga kraft är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.(FAR 2004a)

3.7.3 Steg 3

Revisorn har en skyldighet, enligt 24 § RL, att dokumentera de ställningstaganden han gjort vid analysen. Denna dokumentation ger tillsynsmyndigheten en chans att i efterhand kontrollera om revisorn iakttagit de skyldigheter han har enligt analysmodellen och ska vara färdigställd i samband med revisionsberättelsens avlämnande. Av dokumentationen ska det framgå vilka omständigheter som kan rubba revisorns oberoende, de motåtgärder som har vidtagits och till sist de slutsatser han dragit vid prövningen utifrån analysmodellen. Om revisorn har lämnat fristående rådgivning ska även den dokumenteras och det ska då framgå vad den avsett, vilken eller vilka personer som utfört uppdraget, vad de förslag på åtgärder som lämnades innebar samt rådgivningsarvodet.

3.8 Kapitelsammanfattning

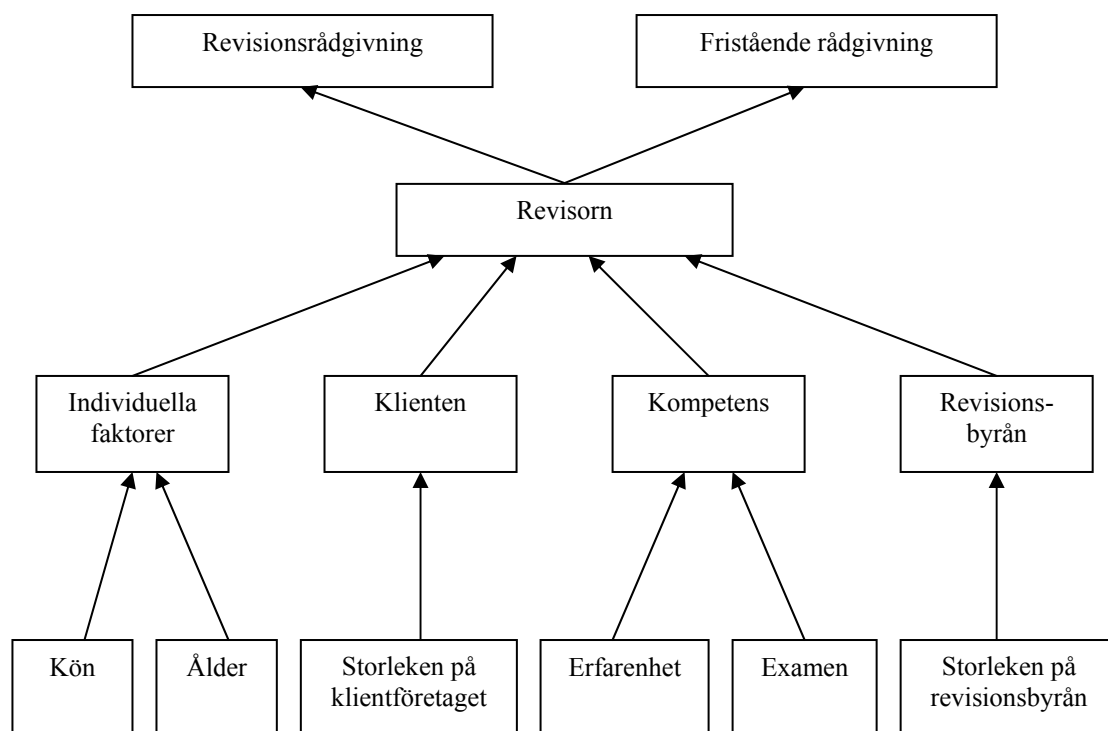
I kapitlet har vi presenterat den institutionella teorin som är relevant för uppsatsen. Vi började skriva om revisionsverksamhet för att sedan bryta ner den i mindre beståndsdelar. Den första avgränsningen vi gjorde var att skriva om revisionen som syftar till att ge intressenterna en trovärdig bild av företagets finansiella information. Det är därför viktigt att revisorn agerar på ett självständigt och opartiskt sätt samt följer god revisionssed och revisorssed. För att omvärlden ska känna förtroende för revisorn krävs kompetens, oberoende och tystnadsplikt vilket leder in oss på revisorn och de lagar och rekommendationer som han styrs av. Revisorn agerar i olika roller som delas in i den renodlade och utvidgade revisorsrollen. Den fristående rådgivningen behandlas i den utvidgade rollen. Kompetensen uppnås genom den kvalificerade utbildningen samt arbetslivserfarenheten och resulterar i en revisorsexamen. Om revisorn försätter sig i situationer där hans oberoende kan ifrågasättas blir det fråga om jäv och han får då inte agera som revisor för företaget. Revisorn ska inför varje revisionsuppdrag testa sitt oberoende genom den så kallade analysmodellen.

Kapitel 4 – Vår teori

Vi börjar med att presentera en modell över de faktorer som vi anser påverkar revisorn i hans rådgivning. Därefter beskriver vi de hypoteser som vi ska testa i den empiriska undersökningen samt de tankegångar som de är byggda kring.

4.1 Vår modell

Vi kommer i detta kapitel utgå ifrån att det finns olika omständigheter som påverkar revisorn i hans rådgivning. För att åskådliggöra de olika omständigheterna har vi skapat en modell där vi förklarar hur allt hänger ihop.



Figur 1: En modell över de faktorer som påverkar revisorn

Vi anser att det finns fyra omständigheter som påverkar revisorn i hans rådgivning. Vi börjar med att beskriva de individuella faktorerna kön och ålder för att sedan diskutera huruvida storleken på klientföretaget påverkar revisorn. Vi går sedan in på den kompetens revisorn besitter, baserad på erfarenhet och uppnådd examen, för att slutligen utreda om revisionsbyråns storlek har betydelse för hans ställningstaganden.

4.2 Individuella faktorer

4.2.1 Ålder

Som vi tidigare har förklarat så uppträder revisorn i olika roller. Då syftet med uppsatsen bland annat är att undersöka den revisionsnära rådgivningen, är det främst den utvidgade revisorsrollen vi studerar. Vi tänker oss att det finns många faktorer som påverkar revisorns syn på den fristående rådgivningen. Till att börja med frågade vi oss om revisorns ålder hade någon betydelse för rådgivningen. Vi tror att en revisor som är 60 år förmodligen agerar annorlunda än vad en revisor som är 30 år gör. Även om de har samma grundläggande utbildning anser vi att samhällets värderingar har påverkan på undervisningen. De värderingar som de äldre revisorerna är uppväxta med skiljer sig förmodligen från de vi påverkas av idag. Utöver detta har lagregleringen angående rådgivningen till revisionsklienter på senare år blivit mer omfattande vilket medför att de äldre revisorerna inte kan kombinera rådgivning och revision i samma utsträckning som de kunde förr. Därför anser vi att äldre revisorer tenderar att acceptera tveksamma uppdrag, i samband med fristående rådgivning till revisionsklienten, i större utsträckning är yngre revisorer.

H 1: Äldre revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i större utsträckning.

4.2.2 Kön

Utöver ålder tänkte vi oss att kön påverkar revisorns ställningstaganden vid den fristående rådgivningen. Att vara revisor ses traditionellt som ett yrke som är starkt mansdominerat. Historiskt sett är det männen som har arbetat och kvinnorna som tagit hand om familjen. Det var inte länge sedan som det var självklart att det var kvinnan som skulle vara föräldraledig och mannen som skulle sköta ekonomin. Många kvinnor känner inte samma behov som männen att klättra på karriärstegen utan deras mål är att bilda familj. Detta leder till att de ofta går ner i arbetstimmar vilket påverkar deras karriär negativt. Även om det fortfarande är vanligt att kvinnor inom revisionsbranschen tar föräldraledigt så finns det de som satsar på karriären först och därmed blir kvalificerad revisor.

Eftersom de har samma kompetens borde kvinnorna teoretiskt sett agera på samma sätt som männen, men vi tror att verkligheten visar något annat. En studie pågår vid Växjö universitet och Ekonomihögskolan i Lund som visar att manliga revisorer har högre karriärsmål och vet vad som krävs för att uppnå dem, medan kvinnorna har en mer traditionell syn på sin roll som revisor och prioriterar istället att göra ett bra jobb (Eklund, Jonnergård och Stafsudd 2004 refererat av Edberg 2004). En man tar tag i saker och får dem gjorda snabbt medan en kvinna ofta tänker igenom alla alternativ och utfall innan de agerar. Karin Börjesson (1993) skriver i sin artikel om en undersökning som gjordes på State University i New York där forskaren Donald Arnold jämförde manliga och kvinnliga revisorers arbetssätt och kom fram till att stora skillnader förelåg. Enligt Arnold är sannolikheten större att en kvinnlig revisor reagerar på tveksamheter i revisionen än en motsvarande manlig revisor. Utifrån detta resonemang tror vi inte att en kvinnlig revisor accepterar tveksamma uppdrag, i samband med fristående rådgivning till revisionsklienten, i samma utsträckning som män.

<p>H 2: Kvinnliga revisorer accepterar inte tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i samma utsträckning.</p>
--

4.3 Klienten

I diverse tidskrifter fann vi att många var negativt inställda till det utökade byråjävet eftersom det finns en risk att småföretagarna drabbas onödigt hårt (Wennberg 2004, Grönlund 2003). Vi började fundera om det är så att revisorn faktiskt lämnar rådgivning i större utsträckning till mindre företag. Det skulle förklara varför reaktionerna mot förslaget har varit så starka. Många av de stora företagen anlitar utöver granskaren även interna konsulter med uppgift att ge råd vid den löpande bokföringen, vilket gör att det blir svårare för revisorn att hamna i en jävsituation gällande den fristående rådgivningen. Till skillnad från stora företag har revisorn i de mindre företagen en nära relation till klienten, vilket ger dem en unik inblick i verksamheten som gör att det blir naturligt att rådfråga honom. Det skulle bli kostsamt för de mindre företagen att anlita en utomstående konsult eftersom han först måste lära känna företaget för att sedan kunna sätta sig in i problemen. Då revisorn är väl medveten om denna situation, tenderar han att lämna råd i större utsträckning än vad som vanligtvis hade varit fallet. Uppdrag som

hade varit tveksamma för revisorn att acceptera i större företag kanske skulle accepteras i de mindre med anledning av ovanstående resonemang.

H 3: Revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i större utsträckning till små klientföretag.

4.4 Kompetens

En förutsättning för att revisorerna skall anses som professionella och att deras arbete ska vara trovärdigt, är att deras kompetens kan garanteras. Förtroendet för den ekonomiska informationen är av stor betydelse för samhället och det skapas bland annat genom att revisionen har hög kvalitet. Har revisorn inte den kompetens som krävs finns det en risk att han accepterar revisionsuppdraget utan att ifrågasätta oberoendet. För att bli auktoriserad respektive godkänd revisor krävs att man har ambition och en stark vilja. Vägen till de båda titlarna är olika lång vilket indikerar att det även ställs olika höga krav på dem. En person som har ambitionen att bli auktoriserad har en längre praktiktid samt ett svårare examensprov. En revisor med lång erfarenhet har förmodligen en bred kompetens och kan därmed agera som konsult i större omfattning än vad revisorerna med mindre erfarenhet kan. Därmed anser vi att erfarenheten har betydelse för hur långt revisorerna går i sin rådgivning. När godkända och auktoriserade revisorer ställs inför samma uppdrag, där oberoendet riskerar att rubbas, tror vi att det finns en skillnad i hur de kommer att agera. Generellt sett tror vi att auktoriserade revisorer har större erfarenhet och därmed bredare kompetens eftersom majoriteten av de kvalificerade revisorerna började sin karriär som godkänd revisor. På grund av detta tror vi att de accepterar tveksamma uppdrag i större utsträckning, vilket inte betyder att de riskerar oberoendet utan att de däremot vet hur man på ett lagligt sätt eliminerar hoten. Godkända revisorer har också den kunskapen men inte i samma utsträckning och avsäger sig därför uppdragen oftare, då de inte vill riskera att hamna i en jävsituation.

H 4: Godkända revisorer accepterar inte tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i lika stor utsträckning.

4.5 Revisionsbyrå

Risken att revisionsbyrå blir ekonomiskt beroende av klientföretaget anser vi vara större i en liten byrå. Reynolds, Francis (2001) har refererat DeAngelo (1981) som i sin rapport studerat revisionsbyråernas storlek och revisionens kvalitet. DeAngelo menar att små revisionsbyråer oftast har färre klienter än de stora byråerna vilket leder till att varje klient står för en större del av omsättningen än vad de hade gjort i en stor revisionsbyrå. Detta betyder att de små byråerna är beroende av varje klient i större utsträckning. Om en revisionsbyrå förlorar en klient skulle effekten av det hela bli betydligt större hos den lilla byrå än hos den stora. Vi tror därför att små revisionsbyråer tenderar att hjälpa klienten i större utsträckning i syfte att behålla uppdraget. I motsats till detta kan det vara så att de små revisionsbyråerna är mer restriktiva med sin fristående rådgivning till revisionsklienten än vad de stora byråerna är. Då risken för att de ska bli ekonomiskt beroende av revisionsklienten redan är stor vill de inte ytterligare riskera sitt oberoende genom att bistå dem med rådgivning som har ett nära samband med revisionsverksamheten. Vi tror med anledning av ovanstående resonemang att det föreligger skillnader i hur långt små respektive stora revisionsbyråer går i sin fristående rådgivning till revisionsklienten. Vi kan däremot inte dra slutsatsen att den ena har en högre toleransnivå än den andre när det gäller oberoendets rubbande, utan väljer att endast konstatera att en skillnad föreligger.

H 5: Det föreligger skillnader mellan hur hög toleransnivå stora respektive små revisionsbyråerna har när det gäller oberoendets rubbande.

4.6 Kapitelsammanfattning

Vi börjar detta kapitel med att presentera en modell där vi har identifierat de faktorer som vi anser påverkar revisorn i hans rådgivning. De fyra faktorer som vi identifierat är individuella faktorer genom variablerna ålder och kön, klienten genom storleken på klientföretaget, kompetens genom erfarenhet och revisorsexamen samt revisionsbyrå genom storleken på byrå. Vi anser att revisorns ålder har betydelse för hans rådgivning eftersom det förr var mer acceptabelt att kombinera revision och rådgivning. Då lagarna som styr det aktuella området på senare år har skärpts tror vi att de yngre revisorerna är försiktigare i sin rådgivning. Tidigare studier visar att kvinnliga och manliga revisorer

tenderar att reagera olika på tveksamheter i revisionen. Enligt detta resonemang anser vi att variabeln kön påverkar revisorn. Många av de små företagen använder sin revisor både som granskare och rådgivare. Då revisorn, på grund av sin roll som granskare, redan är insatt i företagets verksamhet blir det naturligare att rådfråga honom om ärenden som har ett nära samband med revisionsverksamheten än att anlita en utomstående konsult. Vi anser att även revisorns kompetens påverkar hans rådgivning. Generellt sätt är auktoriserade mer erfarna än godkända och vi tror därför att de accepterar tveksamma uppdrag i större utsträckning då de genom sin kompetens vet fler sätt att lagligt eliminera de hot som riskerar att rubba oberoendet. Den slutliga variabeln som vi tror påverkar revisorn är storleken på revisionsbyrån. De små byråernas klienter utgör en större procentuell del av omsättningen vilket kan leda till ett ekonomiskt beroende. Det kan därmed vara så att de på grund av detta hjälper klienten i större utsträckning för att inte förlora uppdraget. I motsats till detta kan små revisionsbyråer vara mer restriktiva i sin rådgivning eftersom de inte ytterligare vill riskera oberoendet. Vi anser därför att det föreligger skillnader i hur stor utsträckning de stora respektive små revisionsbyråerna accepterar tvivelaktiga uppdrag.

Kapitel 5 – Empiri

Detta kapitel har vi delat upp i två delar: empirisk metod och empiriskt resultat. Först behandlas den metod vi valt att tillämpa och därefter beskriver vi utförligt utformningen av enkäten och urvalspopulationen för att slutligen presentera det empiriska resultatet.

5.1 Empirisk metod

Innan vi påbörjade den empiriska studien var vi tvungna att bestämma om problemet skulle angripas på ett kvalitativt eller kvantitativt arbetssätt. Då analysen främst inriktar sig på att upptäcka, fastställa och mäta samband mellan olika variabler är undersökningen av kvantitativ karaktär. De hypoteser vi arbetat fram utifrån teorin utgör undersökningens ramverk och begränsningar. Resultatet av undersökningen använder vi sedan för att utveckla teorierna. Undersökningar av kvantitativ karaktär syftar till att testa teorier medan de av kvalitativ karaktär bygger dem. När man arbetar utifrån ett kvalitativt synsätt behöver undersökningen inte ha några förutbestämda hypoteser. Om vi istället hade varit induktiva hade alltså ett kvalitativt arbetssätt varit att föredra. (Christensen, Andersson, Carlsson, Haglund, 2001)

Vid den empiriska undersökningen måste vissa aspekter beaktas för att få ett så säkert resultat som möjligt. Två begrepp som behandlar de osäkerheter som kan uppstå är reliabilitet och validitet. Reliabilitet anger tillförlitligheten i bland annat mått, parametrar och mätinstrument. När en undersökning är reliabel innebär det att den kan upprepas med samma utfall som resultat. Validitet innebär att man mäter det man avser att mäta och det blir därmed viktigt att utforma frågor så att de ger de svar man önskar. (Ejvegård 2003)

5.1.1 Enkätens utformning

Enkäten är uppdelad i två delar där den första delen behandlar de bakgrundsfakta som vi behövde för att kunna testa hypoteserna i analysen. Eftersom undersökningen är av kvantitativ karaktär innehåller den första delen endast slutna frågor. Den andra delen består av tre exempel där revisorn ska ta ställning till tveksamma rådgivningsuppdrag i samband med den fristående rådgivningen. Då vi inte har någon egen erfarenhet av

revisorsyrket tog vi hjälp av en erfaren revisorsassistent som gav oss förslag på tveksamma situationer som kan resultera i att oberoendet riskeras. Vi har i denna del använt oss av slutna frågor för att vi ska kunna analysera dem med hjälp av ett statistiska test. Vi har här även valt att tillämpa delvis öppna frågor för att ge respondenterna en möjlighet att motivera sina ställningstaganden. Utöver det har vi en helt öppen fråga i slutet där vi ger revisorerna chansen att förklara var de anser att gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. Vi har i enkäten uteslutande använt oss av nominalskala som innebär att respondenterna endast kan tillhöra en enda kategori (Christensen et al 2001). Vidare har vi i enkätens tre exempel använt oss av dikotomiska frågor som innebär att respondenten endast har två svarsalternativ att välja mellan (Ibid.). I det första exemplet i del två som hanterar ett självgranskningshot, vill vi få revisorerna att ta ställning till om de vill utföra granskningen för ett bolag som de även har agerat som rådgivare för. Detta exempel har följdfrågor där vi vill testa om revisorernas ställningstaganden blivit annorlunda beroende på företagets storlek. Det andra exemplet behandlar både ett egenintresse- och ett självgranskningshot. Här vill vi se om respondenterna anser att det går att förbli oberoende när klienten endast har liten kontroll över transaktionerna samt när klienten är en av revisorns största kunder. I det sista exemplet hanteras enbart ett egenintressehot där vi vill se om revisorerna kan tänka sig att bistå företaget med rådgivning när de får ett resultatbaserat arvode. Vi har till detta exempel utarbetat följdfrågor där vi vill se om revisorerna hade agerat annorlunda under olika förutsättningar. När enkäten var färdigställd och godkänd av handledaren testade vi den på tre personer med ekonomisk bakgrund för att se om de tolkade frågorna på rätt sätt. Efter ett par mindre justeringar i materialet hade det nu blivit dags för oss att skicka ut enkäten till vår målgrupp.

För att få en så hög svarsfrekvens som möjligt utformade vi ett inledande brev till respondenten (Bilaga 1) där vi kort förklarade syftet med uppsatsen samt garanterade dem total anonymitet enligt de forskningsetiska reglerna. Då det i dagens samhälle är mycket vanligt att datavirus sprids genom bifogade filer valde vi att placera brevet direkt i mailet för att respondenterna skulle känna förtroende för det bifogade materialet (Bilaga 2).

5.1.2 Urval

Vi har på grund av tidspress inte kunnat göra en totalundersökning utan har gjort ett slumpmässigt urval och valt att skicka enkäten till 150 st kvalificerade revisorer. Av de 150 respondenter vi skickade till var 75 godkända och 75 auktoriserade. Vidare var ungefär hälften kvinnor och hälften män i respektive grupp. Anledningen till att vi valde att endast undersöka de kvalificerade revisorerna var att vi ansåg att de övriga inte var lika hårt reglerade. Genom att söka på internet valde vi slumpmässigt ut e-mailadresser till revisorer på olika revisionsbyråer runt om i Sverige. Både ur tids- och ekonomiskt perspektiv fann vi att en enkät skickad via e-mail var den som bäst tillgodosåg våra behov.

5.2 Empiriskt resultat

När man har över 40 observationer ska man använda sig av det så kallade Chitvå-testet och när antalet observationer är under 20 ska man istället använda sig av det så kallade Fisher-testet. Har man under 40 observationer måste man överväga om man inte ska använda sig av Fisher-testet eftersom Chitvå-testet vid så få observationer ger ett osäkert resultat. Fisher-testet har endast graderat sin skala upp till 30 observationer och man måste där efter räkna ut sannolikheterna för hand. (Siegel 1956) Vi har 31 observationer vilket placerar oss i det område där det är osäkert vilket av testen man ska använda sig av. Om vi valt att tillämpa Fisher-testet hade vi blivit tvungna att räkna ut sannolikheterna för hand. På grund av tidsbrist väljer vi därför att testa det empiriska resultatet genom att använda oss av Chitvå-testet trots att det uppvisar brister vid så få observationer.

I Chitvå-testet ställer man observerade värden i relation till förväntade värden för att se om det föreligger några skillnader i materialet. Eftersom vi i framtiden vill göra en mer ingående studie valde vi att endast testa materialet på 20 % signifikansnivå. För att räkna ut antalet frihetsgrader använder man sig av formeln $(\text{rad}-1)(\text{kolumn}-1)$. Eftersom vi genomgående använder oss av fyrfälts-tabeller kommer antalet frihetsgrader alltid att vara en. Det kritiska värdet för ett Chitvå-test med 20 % signifikansnivå och en frihetsgrad ligger på 1,64. Alla värden under 1,64 innebär att man accepterar nollhypotesen och det föreligger då inga skillnader i materialet. Om värdet däremot

överstiger 1,64 falsifierar man istället nollhypotesen och kan statistiskt bevisa att det förekommer skillnader i det observerade materialet. (Körner 1985)

5.2.1 Bortfall

Eftersom kandidatuppsatsen var förlagd under höstterminens senare del försvann ett par veckor över julen vilket ledde till att vi var tvungna att få tillbaka enkäterna innan revisorerna började sin ledighet. På grund av att uppsatsen är deduktiv var vi tvungna att läsa in oss på litteratur och bygga hypoteser som vi ville testa innan en enkät blev aktuell, därmed kunde vi inte skicka ut dem förrän den 16 december 2004. Eftersom den skickades så nära inpå julen befarade vi att respondenterna inte skulle ta sig tid att svara då de, för att kunna ta det lugnt och slippa stressa under långhelgen, arbetar in så mycket som möjligt och har då inte en enkät som första prioritet. Som mottagare av en enkät skickad via e-mail tror vi att man måste svara direkt annars finns det en risk att det förflyttar sig längre ner i inkorgen för att till slut glömmas bort. Vi tyckte att en vecka var tillräckligt lång tid för revisorerna att svara på ett dylikt frågeformulär så vi satte sista svarsdagen till den 23 december 2004. Vi förutsatte att många skulle vänta med eller undvika att svara och skickade därför ut påminnelser där vi förklarade vikten av deras svar samt bifogade enkäten igen. Trots de försök vi gjorde för att minska bortfallen fick vi inte det resultat vi önskat. Av de 150 enkäter vi skickade ut, fick vi endast svar från 31 revisorer vilket motsvarar en svarsfrekvens på 20,7 % som i och för sig inte är dåligt men vi inser att vi borde ha valt en större population. Om vi istället hade skickat enkäten till 400 revisorer skulle en svarsfrekvens på 20,7 % ha inneburit att cirka 80 personer genomfört undersökningen. Utifrån detta material hade vi med större säkerhet kunnat urskilja trender än vad som är möjligt idag. Om vi hade haft möjlighet att skicka ut enkäterna ett par veckor tidigare skulle förmodligen svarsfrekvensen öka eftersom vi då kunnat skicka ut fler påminnelser samt att de fått längre tid på sig att svara.

5.2.2 Kritik mot enkäten

Enkätens tredje exempel är det enda som vi själva har utarbetat och hanterat ett egenintressehot. De andra exemplen är tagna från verkliga situationer där revisorn i fråga har agerat på ett tvivelaktigt sätt genom att acceptera uppdraget och därigenom riskerat sitt oberoende. Dessa två exempel har inget självklart svar utan det är upp till varje enskild revisor att avgöra var de anser att gränsen för självgransknings- respektive

egenintressehotet går. Då det i det tredje hypotetiska fallet är fråga om resultatbaserat arvode är det för de kvalificerade revisorerna däremot uppenbart att ett egenintressehot föreligger som strider mot de yrkesetiska reglerna. På grund av detta har alla svaren vi fått in varit nekande och vi känner därför att vi inte kan använda oss av exemplet i analyserna. Det är dessutom omöjligt att statistiskt testa hypoteserna med hjälp av detta fall. I efterhand inser vi att vi inte borde ha baserat exemplet på resultatbaserat arvode, som revisionsbyråerna har en klar och tydlig policy emot, utan istället utformat det på ett sätt där syftet med frågan inte var lika uppenbart.

5.2.3 Individuella faktorer

5.2.3.1 Ålder

H0: Det föreligger ingen skillnad i hur stor utsträckning yngre respektive äldre revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten.

För att kunna se om den enskilde revisorns åsikter skilde sig beroende på ålder valde vi att dela upp våra respondenter i två grupper: yngre respektive äldre revisorer. Den yngre gruppen omfattar alla revisorer under 40 medan de övriga respondenterna placerades i den äldre gruppen. Av de 31 svaren vi fick in tillhörde 13 den yngre och resterande 18 den äldre gruppen vilket är en relativt jämn fördelning.

När vi testade materialet med hjälp av Chitvå-testet, fann vi att nollhypotesen stämmer (Bilaga 3). Det föreligger alltså ingen skillnad i hur stor utsträckning yngre och äldre revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag.

5.2.3.2 Kön

H0: Det föreligger ingen skillnad i hur stor utsträckning manliga respektive kvinnliga revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten.

Av de 150 enkäter vi skickade ut var 75 till kvinnliga revisorer. Utav dessa 75 var det bara 11 som svarade vilket betyder att vi endast fick en svarsfrekvens på 14,7 %. Av de manliga revisorerna var det 20 av 75 som svarade på enkäten vilket motsvarar en

svarsfrekvens på 26,7 %. Redan här förstod vi att det skulle bli svårt att statistiskt säkerställa samband beroende på kön med anledning av de kvinnliga revisorernas låga svarsfrekvens.

För att få en uppfattning om hur män respektive kvinnor har svarat på enkäten har vi testat de insamlade observationerna genom ett Chitvå-test. Genom detta test accepterade vi nollhypotesen. Män och kvinnor kan från början tänka på olika sätt men lär sig under utbildningens gång att bete sig på liknande sätt oavsett kön. Eftersom det inte mellan könen föreligger någon skillnad i utbildningen kan man på ett logiskt sätt dra slutsatsen att män och kvinnor, inom samma yrkesgrupp, har ett likartat beteende.

5.2.4 Klienten

H0: Revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i lika stor utsträckning oavsett om revisionsklienten är stor eller liten.

Vi har här valt att inte dela in respondenterna i grupper utan vill endast se om deras ställningstagande skiljer sig åt beroende på företagets storlek. På grund av att exempel 3 inte går att testa har vi endast kunnat använda oss av exempel 1 (Bilaga 2). I tabellen kommer summan att bli 62 eftersom vi valt att se på svaren ifrån två frågor samtidigt.

$$\chi^2(1) = 1,68$$

	Ja	Nej	Summa
Litet bolag	21	10	31
Stort bolag	16	15	31
Summa	37	25	62

Tabell 11: Svar från exempel 1a och 1b, Skulle Ni granska bolaget? (Bilaga 3)

Som man kan se i tabellen nedan, har vi fått ett värde på 1.68 vilket är högre än det kritiska värdet vid signifikansnivån 20 % (1.64). Därmed kan vi genom våra tester av materialet falsifiera nollhypotesen, vilket med andra ord betyder att revisorerna agerar annorlunda beroende på företagets storlek.

5.2.5 Kompetens

H0: Auktoriserade och godkända revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i lika stor utsträckning.

I undersökningen är fördelningen mellan godkända och auktoriserade revisorer väldigt jämn, där 16 av de 31 svaren vi fått in var från godkända revisorer.

$$\chi^2(1) = 2$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	9	7	16
Auktoriserad	12	3	15
Summa	21	10	31

Tabell 13: Svar från exempel 1a, Skulle Ni granska bolaget om det var litet? (Bilaga 3)

När vi testade det insamlade materialet kunde vi endast falsifiera nollhypotesen i det test där auktoriserade respektive godkända revisorer tog ställning till ifall de hade granskat bolaget om det varit litet. Därmed har vi statistiskt säkerställt att det, under förutsättning att bolaget är litet, föreligger skillnader i hur stor utsträckning godkända respektive auktoriserade revisorer accepterar tveksamma uppdrag i samband med fristående rådgivning till revisionsklienten.

5.2.6 Revisionsbyråer

H0: Det finns ingen skillnad i hur riskbenägna stora respektive små revisionsbyråer är när det gäller oberoendets rubbande.

För att kunna analysera hypotesen med hjälp av det insamlade materialet var vi tvungna att dela upp revisionsbyråerna i tre olika kategorier: små, medelstora och stora. Vi satte den undre gränsen för medelstora revisionsbyråer vid 100 mkr och för stora vid 1000 mkr. Allt under 100 mkr klassade vi som små byråer. På grund av att vi endast ser på små respektive stora revisionsbyråer har vi i detta test valt att utesluta de medelstora byråerna då de inte är relevanta för hypotesen.

$$\chi^2(1) = 5,89$$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	1	3	4
Liten byrå	0	23	23
Summa	1	26	27

Tabell 21: Svar från exempel 2, Anser Ni att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten? (Bilaga 3)

I testet kunde vi endast falsifiera nollhypotesen i ett av fallen och det var när revisorerna i enkätens andra exempel skulle ta ställning till om de anser att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten. Vi har, som tabellen visar, fått ett extremvärde på 5,89 vilket ligger långt över det kritiska värdet 1,64. Detta beror på att ett av de observerade värdena är lika med noll och inträffade eftersom alla revisorer från de små byråerna svarade nej. Med anledning av att vi falsifierar H_0 kan vi statistiskt säkerställa att det föreligger skillnader i hur hög toleransnivå revisionsbyråerna har när det gäller oberoendets rubbande.

5.2.7 Gränsen för revisionsnära rådgivning

I början av arbetet trodde vi att det skulle vara relativt enkelt att hitta information om var gränsen för revisionsnära rådgivning går. Vi trodde att detta var ett ämne som många studerat före oss, men under litteratursökningen förstod vi att det skulle bli svårt att finna källor som definierade denna gräns. Vi sökte både på bibliotekens databaser och internet utan resultat. Nu var det istället vårt jobb att försöka fastställa gränsen för revisionsnära rådgivning. Eftersom vi var osäkra på vad begreppet innebar, tog vi kontakt med en erfaren revisorsassistent för att få en bild av vad vi skulle undersöka och därmed hur upplägget av arbetet skulle bli. Hon förklarade för oss att gränsen var svår att definiera och kunde vara olika från uppdrag till uppdrag. Vi bestämde oss därför att ta med en öppen fråga i enkäten där vi bad dem ange den gräns där de anser att revisorns oberoende riskeras.

När vi granskade frågan där revisorerna själva skulle ange var gränsen för revisionsnära rådgivning låg, fann vi vissa samband. Till att börja med poängterade de flesta att revisorn aldrig får vara med och fatta beslut eftersom det strider mot de yrkesetiska reglerna. Om revisorn deltar i beslutsprocessen skulle definitivt hans opartiskhet och

självständighet rubbas och han kan därmed inte lämna en trovärdig rapport. För att undvika att hamna i en dylik jävsituation anser majoriteten att man ska testa sitt oberoende genom analysmodellen. Finner man där att ett eller flera hot föreligger skall revisorn avsäga eller avböja sig uppdraget. Utöver revisionsrådgivning anser de flesta att man utan att riskera sitt oberoende kan bistå klienten med råd avseende skatter, redovisning och organisationen. Emellertid måste rådgivningen som ges ligga inom ramen för revisorns kunskapsområde. En del av respondenterna delar inte majoritetens uppfattning utan anser att företaget borde anlita en utomstående konsult för de uppdrag som rör skatter, redovisning och organisation. Vidare anser många att man kan ge förslag på exempelvis bokslutsdispositioner och budget förutsatt att företaget själva tar besluten och anger siffrorna.

5.3 Kapitelsammanfattning

Vi börjar kapitlet genom att i den empiriska metoden förklara varför vår undersökning är av kvantitativ karaktär. För att kunna testa hypoteserna valde vi att genomföra en enkätundersökning som vände sig till kvalificerade revisorer. Vi delade in enkäten i två delar där vi i den första delen ställde frågor angående deras bakgrund. I den andra delen gav vi dem tre exempel på tveksamma situationer, i samband med den fristående rådgivningen till revisionsklienten, att ta ställning till samt en öppen fråga där vi bad dem förklara var de anser att gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. Svaren vi fick från enkäten bearbetar vi i ett avsnitt som vi valt att kalla empiriskt resultat. Där började vi med att förklara vilket statistiskt test vi använde oss av för att se om det förelåg några skillnader i materialet. För varje hypotes har vi ställt upp en nollhypotes som vi sedan genom Chitvå-testet antingen accepterar eller falsifierar. Om nollhypotesen accepteras innebär det att H1, H2 och så vidare falsifieras, men om nollhypotesen istället falsifieras betyder det att vi kan statistiskt säkerställa skillnader i materialet. Vi har i det empiriska resultatet accepterat två och falsifierat tre av nollhypoteserna. Slutligen har vi sammanställt svaren från den öppna frågan vi ställde i enkätens andra del.

Kapitel 6 – Analys

I detta kapitel analyserar vi det empiriska resultatet utifrån hypoteserna i kapitel fyra. Vidare analyserar vi hur revisorerna definierar gränsen för den revisionsnära rådgivningen.

6.1 Individuella faktorer

6.1.1 Ålder

När vi utformade hypotesen där vi ville testa huruvida revisorernas ålder påverkar deras sätt att biträda revisionsklienten med fristående rådgivningen hade vi som utgångspunkt att vi på senare år fått en mer omfattande lagstiftning angående kombiuppdragen. Som resultat av att lagarna skärptes blev de äldre revisorerna tvungna att ändra inställning och avsäga sig uppdrag som de tidigare kunnat acceptera. Då det är svårt att bryta invanda mönster tror vi att de undermedvetet accepterar tveksamma uppdrag, i samband med den fristående rådgivningen till revisionsklienten, i större utsträckning.

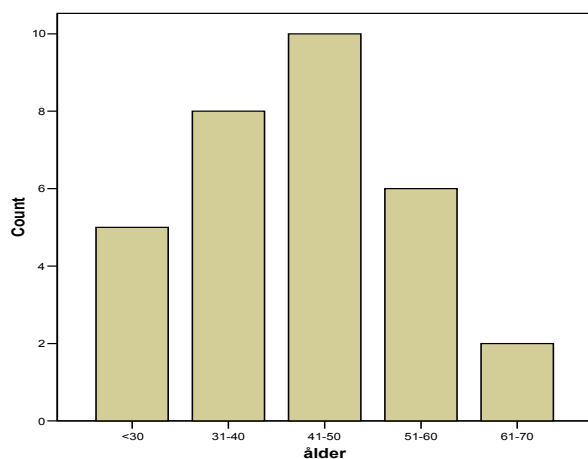


Diagram 1: *Fördelning av revisorernas ålder*

När vi skulle testa materialet delade vi in revisorerna i två grupper, under 40 år och över 40 år. Detta kan i sig vara missvisande eftersom de flesta svaren kom från grupperna 31-40 år och 41-50 år. Om merparten av respondenterna i dessa grupper ligger antingen precis under 40 år eller precis över 40 år, kan det leda till att majoriteten av svaren kommer från samma generation. Om vi däremot hade haft en högre svarsfrekvens kunde

vi ha delat in respondenterna i tre grupper. Vi hade därmed kunnat utesluta den mellersta gruppen för att enbart se på de yngsta och äldsta revisorerna. Då hade vi förmodligen fått större skillnader i materialet och ett mindre missvisande resultat. Om vi hade gjort om enkäten idag hade vi istället låtit revisorerna skriva sin exakta ålder för att i efterhand dela in dem i grupper.

Genom de empiriska testerna har vi inte kunnat falsifiera nollhypotesen vilket betyder att det inte föreligger några skillnader i hur stor utsträckning de yngre och äldre revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag. Detta medför att hypotesen om att äldre revisorer skulle utföra dylika uppdrag i större utsträckning inte kan accepteras. Eftersom granskning och rådgivning bygger på lagar och rekommendationer som ständigt förändras måste revisorerna hela tiden uppdatera sig. En annan anledning till att vi inte fann några skillnader i materialet kan vara att RN endast beviljar auktorisation respektive godkännande för fem år i taget vilket betyder att revisorn därefter, för att garantera sin kompetens, måste skriva testet på nytt. Med anledning av detta kommer en äldre revisor att agera på ett liknande sätt som en yngre revisor eftersom de måste besitta samma kunskaper för att klara testet. Då samhället utvecklas förändras värderingarna vilket leder till att även de äldre revisorernas tankesätt förändras. Yngre och äldre revisorer ligger därmed på samma nivå och kommer vid tveksamma situationer att agera på ett likartat sätt. Sammanfattningsvis är det ingen skillnad i hur stor utsträckning yngre och äldre revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag eftersom de genom samhällets utveckling, sin egen kompetensutveckling samt att han endast får sin licens beviljad för fem år i taget får ett likartat tankesätt.

6.1.2 Kön

När vi utvecklade hypotesen med kön som en beroende variabel utgick vi från att kvinnliga revisorer inte accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i lika stor utsträckning. En av anledningarna till antagandet var en artikel skriven av Karin Börjesson (1993) där hon skrev om en undersökning, utförd av Donald Arnold vid State University i New York, som visade att kvinnliga revisorer med större sannolikhet kommer reagera på tveksamheter i revisionen. Utöver det har Edberg (2004) refererat en pågående studie av Eklund et al som funnit att manliga revisorer har högre karriärsmål

än deras kvinnliga kollegor som istället prioriterar att göra ett bra jobb. Därmed drog vi slutsatsen att kvinnliga revisorer är försiktigare och mer noggranna vid sin granskning.

Av den orsaken trodde vi inte att kvinnliga revisorer accepterar tveksamma uppdrag, i samband med fristående rådgivning till revisionsklienten, i lika stor utsträckning som män. Även våra värderingar har haft inverkan på hypotesen då vi undermedvetet påverkats av egna erfarenheter och samhällets värderingar.

Inte heller i detta test har vi kunnat bevisa att det föreligger några skillnader i materialet vilket betyder att kvinnliga och manliga revisorer agerar på samma sätt i sin rådgivning. I dagens samhälle har män och kvinnor blivit mer jämställda vilket är en anledning till att vi inte kan acceptera H2. Den traditionella uppfattningen att kvinnor i första hand väljer familjen, har förändrats då de idag satsar på karriären i större utsträckning. Det kan samtidigt vara så att kvinnorna inte längre behöver välja mellan familjen och karriären då det idag även är vanligt att männen är föräldralediga. Med anledning av att det verkar som att kvinnorna blivit mer måna om sin yrkesidentitet och att samhället blivit mer jämställt, anser vi att kvinnor och män har utvecklat ett likartat beteende. En annan anledning till att vi inte kan acceptera H2 är att kvinnor och män i den ekonomiska utbildningen som krävs för att kunna bli revisor, lär sig att tänka enligt ett ekonomiskt mönster som är gemensamt för båda könen.

Det är möjligt att resultatet hade blivit annorlunda om vi fått in lika många svar från kvinnor som män men vi tror inte att det hade haft någon större betydelse eftersom vi endast har 31 observationer.

6.2 Klienten

Justitiedepartementet har på förslag att revisorn inte ska få ge råd och revision till samma klient. Många anser att förslaget om utökat byråjäv inte bör gälla småföretagarna eftersom det innebär ekonomiska konsekvenser samt att en viktig tillgång går förlorad (Wennberg 2004, Grönlund 2003). Eftersom reaktionerna varit så starka från småföretagarna antog vi att revisorn lämnar råd i större utsträckning till dem. Kring detta resonemang grundade vi hypotesen.

I det empiriska resultatet falsifierar vi H0 och kan därmed statistiskt säkerställa att revisorn agerar annorlunda, när det gäller att acceptera tveksamma uppdrag i samband med fristående rådgivning, beroende på klientföretagets storlek.

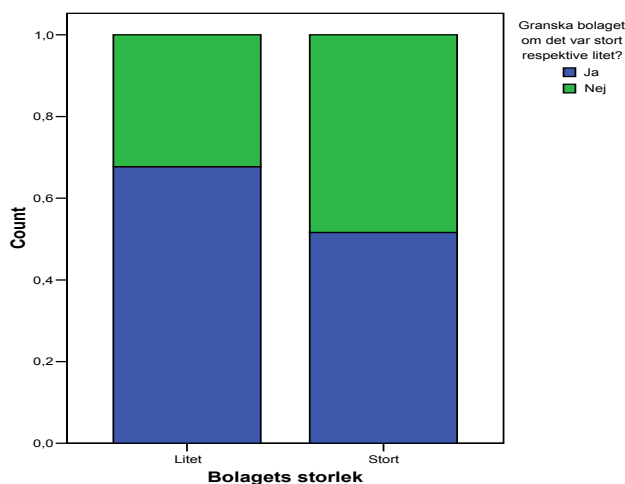


Diagram 2: Procentuell fördelning över revisorernas svar

På frågan om revisorerna skulle granska bolaget svarade 68% ja om det var litet och 52% ja om det var stort. Eftersom det är statistiskt säkerställt att skillnad föreligger utgår vi från att revisorerna tenderar att acceptera tveksamma rådgivningsuppdrag i större utsträckning till mindre företag vilket betyder att vi accepterar H3. Revisorn är genom sin roll som granskare väl medveten om att många av de små företagen, på grund av sin ekonomiska situation, inte har råd att anlita en utomstående konsult. Även om de hade haft ekonomiska möjligheter så väljer många ändå att ta hjälp av sin revisor när det gäller ärenden som ligger utanför revisionsrådgivningen eftersom han är väl insatt i verksamheten. Därför kan det vara så att han går längre i sin rådgivning för att hjälpa dem i ärenden som han i vanliga fall inte hade accepterat.

6.3 Kompetens

I avsnittet 4.4 om kompetens diskuterade vi huruvida erfarenhet samt godkännande respektive auktorisation påverkar revisorns ställningstaganden i situationer som kan ge upphov till jäv. Vi utgick från att majoriteten av dem som strävar efter att bli auktoriserad börjar sin karriär som kvalificerad revisor med att först bli godkänd. Därför anser vi att de auktoriserade revisorerna har en längre erfarenhet och ett bredare kunskapsområde. När vi utformade hypotesen om att godkända revisorer inte accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i lika stor utsträckning som de

auktoriserade, utgick vi från att de auktoriserade lättare kunde ta sig ur en jävsituation genom att de på grund av sin erfarenhet kände till fler motåtgärder som har till uppgift att eliminera hoten.

Vi kunde efter utförda tester bevisa att det finns statistiskt säkerställda skillnader i materialet vilket betyder att vi kan falsifiera H_0 .

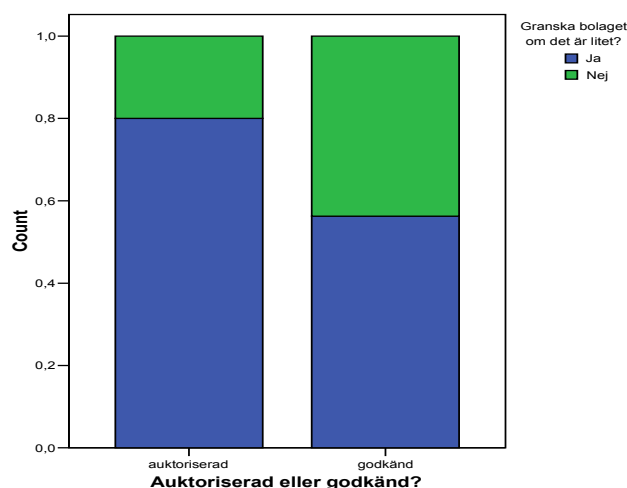


Diagram 3: Procentuell fördelning över de auktoriserade och godkändas svar

Om man ser på hur testets observationer är fördelade ser man att 56% av de godkända och 80% av de auktoriserade svarade ja på frågan. Vi utgår därför från att godkända revisorer inte accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i lika stor utsträckning som auktoriserade. Med anledning av att vi accepterar H_4 utgår vi från att argumenten i avsnitt 4.4 stämmer. Vi kan däremot inte styrka antagandet om att H_4 accepteras då vi inte haft möjlighet att utföra ytterligare tester.

6.4 Revisionsbyrå

Utöver individuella faktorer, klientföretagets storlek och revisorns kompetens antog vi att revisionsbyråns storlek har inverkan på revisorns ställningstaganden. Små revisionsbyråer har färre antal klienter än de stora vilket betyder att de är beroende av dem i större omfattning. Detta innebär att de små byråernas klienter utgör en större procentuell del av omsättningen vilket kan leda till ett ekonomiskt beroende. Om en klient byter revisionsbyrå ger det förmodligen en mindre effekt för den stora revisionsbyrå än vad det gör för den lilla. (DeAngelo 1981 refererat av Reynolds et al

2001) Därmed trodde vi att små revisionsbyråer var villiga att acceptera tvivelaktiga uppdrag i större utsträckning för att inte riskera att förlora klienten. Med detta menade vi att de små revisionsbyråerna hjälper sina klienter mer, med risk för att revisorernas självständighet och opartiskhet kan ifrågasättas, eftersom de inte har råd att förlora uppdraget. Vi trodde samtidigt att de små byråerna var mer försiktigt i sin rådgivning eftersom de, på grund av att risken för ett ekonomiskt beroende av revisionsklienten redan är hög, inte ytterligare vill riskera sitt oberoende genom att bistå företaget med den rådgivning som har ett nära samband till revisionsverksamheten. Grundat på denna diskussion trodde vi att det förelåg skillnader i hur långt stora respektive små revisionsbyråer går i sin fristående rådgivning.

Genom Chitvå-testet har vi kunnat acceptera H5 vilket innebär att det föreligger skillnader i hur hög toleransnivå de stora respektive små byråerna har när det gäller oberoendets rubbande. Då vi endast kan se att en skillnad föreligger kan vi inte säga vem av dem som har högst respektive lägst toleransnivå, utan kan endast hänvisa till ovanstående resonemang i avsnitt 4.5.1.

6.5 Gränsen för revisionsnära rådgivning

Majoriteten av våra respondenter anser, i likhet med den revisorsassistent vi rådfrågade, att gränsen för revisionsnära rådgivning måste bedömas från uppdrag till uppdrag. Varför den varierade fick vi ingen förklaring till men vi tror att det beror på hur stor revisionsklienten är. Om det är ett litet företag har ofta revisorn en större inblick i verksamheten än vad som varit fallet om företaget varit stort, därmed blir det naturligt att rådfråga revisorn istället för att anlita en utomstående konsult. Följden av detta blir att revisorn hamnar i en situation där han känner att han kan bistå det mindre företaget med sådan rådgivning som han i ett stort företag normalt hade avböjt. Anledningen till vårt antagande är att vi i det empiriska resultatet kunde bevisa att revisorerna agerar annorlunda beroende på hur stort företaget är.

Vi har vidare förstått att denna gräns kan skilja sig mellan olika individer samt beroende på vilken revisionsbyrå de arbetar för. En situation som är allmänt accepterad på en byrå kan på en annan anses vara oetisk. Därmed inte sagt att alla inom samma byrå delar åsikter utan även här kan det, som vi tidigare förklarat, skilja sig åt beroende på kön, erfarenhet och ålder. Något alla är överens om är att revisorn aldrig får delta i

beslutsprocessen och de flesta anser att råd angående skatter är acceptabelt. En grundläggande förutsättning för all rådgivning är att den måste ligga inom hans kunskapsområde.

6.6 Kapitelsammanfattning

Vi har i detta kapitel analyserat det empiriska resultatet och återknutit det till de hypoteser vi skapade i kapitel fyra. Till att börja med falsifierade vi hypoteserna om ålder och kön. Anledningen till att vi inte kan bevisa att det föreligger några skillnader i hur stor utsträckning de yngre och äldre revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag, är att de fått ett likartat tankesätt genom samhällets utveckling, den egna kompetensutvecklingen samt att RN endast beviljad deras licenser för fem år i taget. Den traditionella synen på kvinnor har förändrats och samhället har blivit mer jämställt. Detta tror vi kan vara en anledning till att vi inte kan acceptera H2. Vi kan utifrån det empiriska resultatet acceptera H3, vilket bevisar att revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i större utsträckning till mindre företag. Godkända revisorer accepterar inte tveksamma rådgivningsuppdrag i lika stor utsträckning som auktoriserade vilket betyder att vi även accepterade H4. Vidare har revisionsbyråns storlek betydelse för toleransnivån när det gäller oberoendets rubbande och vi kan därmed acceptera den sista hypotesen. Slutligen analyserade vi hur revisorerna definierat gränsen för den revisionsnära rådgivningen.

Kapitel 7 – Slutsats

I det avslutande kapitlet redogör vi för våra egna slutsatser och reflektioner. Avslutningsvis ger vi förslag till vidare studier.

7.1 Uppsatsens slutsats

Syftet med uppsatsen var att studera var gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. Vidare utvärderades skillnader och samband mellan revision och rådgivning samt mellan revisor och rådgivare. För att uppfylla syftet skickade vi ut en enkät till 150 kvalificerade revisorer. Svaren från respondenterna analyserade vi sedan med hjälp av Chitvå-testet.

I den första hypotesen ville vi se om revisorernas ålder hade någon betydelse för i hur stor omfattning de lämnar fristående rådgivning till revisionsklienten. Vi trodde att de äldre revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i större utsträckning än de yngre, men detta fann vi inga statistiska bevis för och fick därmed falsifiera H1. Det kan tänkas bero på att det inom revisorsyrket sker en ständig utveckling med anledning av att det hela tiden kommer nya lagar och rekommendationer. De äldre revisorerna måste därmed vara öppna för nya värderingar och tankesätt.

Tidigare studier visar att det finns skillnader i hur kvinnliga och manliga revisorer agerar vid tveksamheter i revisionen. Vi ville utveckla detta genom att testa om det även föreligger skillnader mellan könen när det gäller att ge fristående rådgivning till revisionsklienten. Utifrån testerna har vi inte kunnat acceptera H2 vilket betyder att antagandet om att de kvinnliga revisorerna är försiktigare än männen inte stämmer. Det kan vara så att samhället blivit mer jämställt och att de manliga och kvinnliga revisorerna, som ett resultat av detta, har utvecklat ett likartat tankesätt.

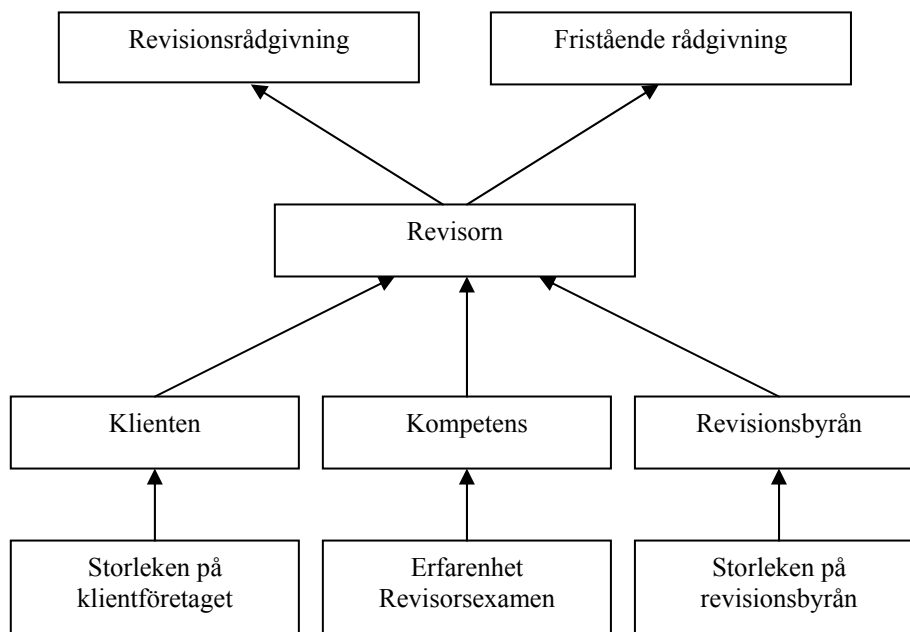
Enligt Engström behöver de små företagen revisorn för att rådfråga angående verksamhetsfrågor och han utgör därmed en viktig tillgång (Wennberg 2004). Många av de små företagen har på grund av sin ansträngda ekonomi inte råd att anlita en

utomstående konsult utan vänder sig istället till sin revisor eftersom han genom sin roll som granskare redan är väl insatt i verksamheten. Utifrån detta resonemang utformade vi hypotesen där vi tror att revisorerna tenderar att bistå de små företagen med fristående rådgivning i större utsträckning. När vi testade materialet kunde vi statistiskt säkerställa att där fanns skillnader, vilket betyder att vi med hjälp av ovanstående argument kan acceptera H3.

I den fjärde hypotesen påstod vi att de godkända revisorerna inte accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i lika stor utsträckning som de auktoriserade. Genom våra tester kunde vi konstatera att det föreligger skillnader mellan de godkända och auktoriserade revisorerna vilket betyder att vi accepterade H4. En förklaring till detta är att de auktoriserade revisorerna, genom sin erfarenhet och högre kompetens, kan utföra både revision och rådgivning till samma klient i större utsträckning, utan att oberoendet riskeras. Ytterligare en förklaring till resultatet är att det förr var mer acceptabelt att kombinera rollerna som revisor och rådgivare. Många av de auktoriserade revisorerna är äldre och har lång erfarenhet av yrket vilket medför att de idag accepterar tveksamma uppdrag, trots att de kan hamna i en jävsituation, på grund av att de har svårt att bryta invanda mönster.

Den sista hypotesen vi testade med hjälp av Chitvå-testet kunde vi acceptera, vilket betyder att det föreligger skillnader mellan hur långt stora respektive små revisionsbyråer är villiga att gå i sin fristående rådgivning till revisionsklienten. Vi kan däremot inte se huruvida avvikelser beror på att stora revisionsbyråer går längre i sin rådgivning än de små byråerna eller tvärtom, utan kan endast konstatera att det finns en skillnad i materialet. Tidigare studier har visat att små revisionsbyråer oftast har färre klienter än de stora byråerna vilket medför att varje klient står för en större del av omsättningen (DeAngelo 1981 refererat av Reynolds et al 2001). Därmed kan ett förlorat uppdrag ge stora konsekvenser för de små byråerna, vilket leder till att risken för att bli ekonomiskt beroende av klienten ökar. Det kan därför vara så att de bistår klienten med fristående rådgivning i ärenden som de normalt hade avböjt för att undvika att förlora uppdraget. I motsats till detta kan risken för ett ekonomiskt beroende av revisionsklienten leda till att de små byråerna är mer restriktiva i sin fristående rådgivning då det inte ytterligare vill riskera sitt oberoende.

När vi hade analyserat det empiriska resultatet insåg vi att den modell vi tidigare presenterat i kapitel fyra inte längre var aktuell. Vi har därför uppdaterat modellen så att den stämmer överens med de slutsatser vi har kunnat dra från analysen.



Figur 2: En modell över de faktorer som vi fann påverkade revisorn

Det som skiljer den slutliga modellen från den ursprungliga är att de individuella faktorerna inte längre finns med på grund av att de, enligt vår undersökning, inte påverkar revisorn i hans rådgivning.

Frågan är då om vi, genom studien, lyckats bestämma var gränsen för den revisionsnära rådgivningen går. Genom vår empiriska undersökning har vi förstått att alla revisorer har en gräns där de anser att oberoende rubbas, men detta betyder inte att den är gemensam för alla, utan varierar från individ till individ. Vi har däremot kunnat bevisa att revisorn påverkas av tre faktorer i rådgivningen: sin egen kompetens, klienten och revisionsbyrån (Figur 2). Om revisorn är auktoriserad tenderar han att gå längre i sin rådgivning och sätter därmed gränsen för den revisionsnära rådgivningen högre. Med hjälp av undersökningen har vi även kunnat bevisa att revisorn ger fristående rådgivning i större

utsträckning till små revisionsklienter vilket betyder att han definierar gränsen olika beroende på företagets storlek. Revisorns rådgivning påverkas även av de värderingar revisionsbyrån har, vilka skiljer sig mellan byråerna samt beroende på om de är stora

eller små. Vår slutsats är att det är mycket svårt, eller rent av omöjligt, att definiera en exakt gräns för den revisionsnära rådgivningen och kan därmed endast konstatera att den skiljer sig mellan individer samt under olika omständigheter.

7.2 Förslag till vidare studier

1. Eftersom vi på grund av tidsbrist inte har utfört några vidare statistiska tester på H3 kan vi inte styrka våra antaganden om att revisorerna ger rådgivning i större utsträckning till små klientföretag. Detta är istället ett lämpligt ämne att utveckla genom fortsatta studier
2. I H5 kunde vi inte fastställa hur toleransnivån skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer när det gäller oberoendets rubbande och detta hade därmed varit ett intressant område att göra en fördjupad studie inom.

Referenser

- Börjesson, K (1993). Ser sällan genom fingrarna. Sydsvenska dagbladet ekonomi, Juli/1993
- Cassel, F (1996). Den reviderade revisorsrollen. Nerenius& Santéus Förlag, Stockholm
- Christensen, L, Andersson, N, Carlsson, C, Haglund, L (2001). Marknadsundersökning – en handbok. Studentlitteratur, Lund
- DeAngelo, L (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics (volym 3) December/ 1981 s.183-199
- Edberg, U (2004). Manliga revisorer siktar ännu högre. Civilekonomerna December/2004
- Ejvegård, R (2003). Vetenskaplig metod. Studentlitteratur, Lund
- Eklund, U, Jonnergård, K, Stafudd, A (2004). Att träda in i en profession – inträdesstrategier och påverkan på genusstruktur. Studie som pågår vid Växjö universitet och Ekonomihögskolan i Lund
- Engerstedt, U, Strömqvist, A (2003). Revisorns opartiskhet och självständighet - en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler. Balans oktober/2003
- FAR (2004a). FARs Revisionsbok 2004. FAR Förlag AB, Stockholm
- FAR (2004b). www.far.se 15/11 2004 – 30/12 2004
- Goldwasser, D L (1999). Independence in a changing accounting profession. CPA Journal, Oktober/1999
- Grönlund, A (2003). “Gör inte goda råd dyra för småföretag”. Dagens Industri december/2003
- Gula sidorna (2004). www.gulasidorna.se 9/12 2004 – 16/12 2004
- Holmquist, B (2001). Revisorn, oberoendet & analysmodellen. Balans oktober/2001.
- Justitiedepartementen (2004). www.regeringen.se/content/1/c6/01/26/38/276a4c5f.pdf Förslag angående revision s. 54. 6/12 2004
- Jägerhorn, R (1981). Revisorn som konsult och rådgivare. Forskningsrapporter från Svenska Handelshögskolan, Helsingfors
- Körner, S (1985). Statistisk slutledning. Studentlitteratur, Lund

Moberg, K (2003). Bolagsrevisorn - oberoende, ansvar, sekretess. (Andra upplagan)
Norstedts Juridik AB, Lund

Revisionsbyråer – revisorer (2004). www.constellator.se/dir/ftg/cons/revision.shtml 9/12
2004 – 16/12 2004

Reynolds, J.K, Francis, J.R (2001). Does size matter? The influence of large clients on
office-level auditor reporting decisions. Journal of Accounting and Economics (volym
30) December/2001 s. 375-400

RN (2004). www.rn.se 15/11 2004 – 30/12 2004

Saunders, M, Lewis, P, Thornhill, A (2003). Research Methods for Business Students
(tredje upplagan). England: Prentice Hall

Siegel, S (1956). Non-parametric Statistics. McGraw-Hill Kogakusha, Tokyo

Sutton, M H (1997). Auditor independence: The challenge of fact and appearance.
Accounting Horizons, Mars/1997

Sveriges Rikes Lag (2004). Norstedts Juridik AB

Wennberg, I (2003). Han tvivlar på analysmodellen. Balans augusti-september/2003

Wennberg, I (2004). Revisorn – någon att hålla i handen för företagaren. Balans
februari/2004



Hej!

Har ditt samvete någon gräns? Med det menar vi den gräns där Ni som revisor känner att det finns risk för oberoendets rubbade.

Vi är två studenter från högskolan i Kristianstad som för tillfället skriver vår kandidatuppsats i företagsekonomi. Vi har valt att se på de situationer när revisorn agerar både som granskare och rådgivare. Vi undersöker om gränsen för revisorns oberoende vid revisionsnära rådgivning påverkas av olika variabler såsom värderingar hos den enskilda revisorn, storleken på revisionsbyrån han/hon arbetar för samt klientföretagens storlek.

Svaren vi får in kommer behandlas enligt forskningsetiska regler med respekt för Er integritet. Alla uppgifter är strikt konfidentiella och kommer inte att kunna spåras tillbaka till Er.

För att få ett tillförlitligt material att dra våra slutsatser från, är det viktigt att vi får in Ert svar. Vi har valt vår population med största omsorg och noggrannhet vilket betyder att en obesvarad enkät kan leda till ett missvisande resultat.

Det är vår förhoppning och önskan att Ni kan avvara fem minuter av Er värdefulla tid för att hjälpa oss vidare i arbetet. Om Ni har några frågor är Ni välkomna att ringa eller maila oss.

Vänligen skicka svaren via e-mail, tina_johanna_hkr@hotmail.com, senast **onsdagen den 22 december 2004**.

Tack på förhand!

**God Jul & Gott Nytt År
önskar**

Tina Carlsson
0703- 327343

Johanna Sjölin
0739- 697800

Handledare: Christer Nilsson
Universitetsadjunkt i företagsekonomi
044 – 20 31 13
christer.nilsson@e.hkr.se

Enkät

Bilaga 2

Del 1

I denna delen ställer vi allmänna frågor. Vänligen svara på följande frågor genom att sätta ett kryss efteråt eller lämpligt svar vid markerad rad.

1. Kön?

Man

Kvinna

2. Ålder?

< 30 **31 – 40** **41 – 50** **51 – 60** **61 – 70**

3. Hur många anställda har Er revisionsbyrå? _____

4. Hur många av de anställda är auktoriserade respektive godkända?

5. Vilken omsättning har revisionsbyrån? _____

6. Vilken revisorsexamen har Ni?

Godkänd revisor

Auktoriserad revisor

7. Hur lång erfarenhet har Ni som kvalificerad revisor (år)?

< 10 **11 – 20** **21 – 30** **31 – 40**

8. Kan Ni tänka Er att revidera ett företag som Ni gjort bokslut för?

Ja **Nej**

Del 2

I följande del har vi angett tre hypotetiska problem som vi vill att Ni ska ta ställning till. Läs igenom fallet och svara på de frågor som följer genom att sätta kryss efteråt samt motivera när det efterfrågas.

Exempel 1

Du är revisor i Bolaget A AB som bedriver verksamhet inom fastighetsbranschen. P.g.a. planer på avyttring av delar av verksamheten har bolaget bildat ett dotterbolag B AB. Ägarna i företaget har bestämt sig för att den del av verksamheten som de vill behålla ska vara kvar i bolaget A AB och en inkråmsöverlåtelse ska därmed göras till dotterbolaget B AB. Tillsammans gör Ni upp en plan för hur denna överlåtelse ska ske.

Fråga: Skulle Ni i denna situation granska bolagets räkenskaper vid bokslutet?

Ja **Nej**

Hade Ert ställningstagande blivit annorlunda om:

- | | | |
|---|-----------------|------------------|
| • bolaget i det hypotetiska fallet var litet? | Ja | Nej |
| • bolaget i det hypotetiska fallet var stort? | Ja | Nej |
| • Ni inte varit vald revisor i bolaget? | Ja | Nej |

Exempel 2

Bolaget Holding AB har ett 100% ägt dotterbolag som heter Dotterbolaget 1 AB. Detta dotterbolag har i sin tur ett dotterbolag Dotterbolaget 2 AB. I Dotterbolaget 2 AB bedrivs all verksamhet som har en stor omsättning och låga kostnader, vilket innebär att vinsterna blir allt större. Bolagets ägare vill nu ha hjälp med att omorganisera bolagen så att de själva får ut så mycket som möjligt. Eftersom de har fullt förtroende för bolagens revisor ber de honom om råd. Han accepterar gärna uppdraget eftersom de är en av hans största klienter. Det görs upp en plan för hur mycket koncernbidrag som ska skickas till moderbolagen och revisorn hjälper även till med att ge råd om att bilda andra bolag i utlandet där skatten är lägre på bl a utdelning. Ägarna är osäkra på hur detta praktiskt ska gå till och ber revisorn hjälpa dem så att transaktionerna blir rätt. Vid kommande revisioner har ägarna mycket lite kontroll över vilka in och utbetalningar som har gjorts. Istället är det revisorn som bäst känner till vad syftet är med transaktionerna eftersom han i vissa fall initierat utbetalningar till de diverse bolagen.

Fråga: Anser Ni att det utifrån dessa förutsättningar går att förbli oberoende i förhållande till klienten? Motivera!

Ja **Nej**

Exempel 3

Glasbruket AB är ett företag som tillverkar exklusiva ljusstakar. På grund av den försämrade världsekonomin har de nu fått problem och vänder sig till sin revisor för att få hjälp med att omorganisera verksamheten på bästa sätt. För att revisorn ska ge uppdraget sin fulla uppmärksamhet erbjuder Glasbruket AB honom/henne att få betalt efter prestation. De anser att han/hon då kommer sträva efter bästa möjliga resultat, vilket också ligger i linje med företagets mål.

Fråga: Skulle Ni utifrån dessa förutsättningar bistå företaget med rådgivning?

Ja **Nej**

Hade det haft någon betydelse för Ert beslut om:

- bolaget i det hypotetiska fallet var litet? **Ja** **Nej**
- bolaget i det hypotetiska fallet var stort? **Ja** **Nej**

Var anser Ni att gränsen för revisionsnära rådgivning går?

Om Ni vill ta del av uppsatsen, vänligen uppgi den mailadress Ni vill få den skickad till.

Tack för Er medverkan!

χ^2 -tester

Bilaga 3

Tester på H1: Äldre revisorer accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i större utsträckning.

$$\chi^2(1) = 0,11$$

	Ja	Nej	Summa
Yngre	8	5	13
Äldre	10	8	18
Summa	18	13	31

Tabell 1: Svar från exempel 1, Skulle Ni i denna situation granska bolagets räkenskaper vid bokslut?

$$\chi^2(1) = 0,022$$

	Ja	Nej	Summa
Yngre	9	4	13
Äldre	12	6	18
Summa	21	10	31

Tabell 2: Svar från exempel 1a, Skulle Ni granska bolaget om det var litet?

$$\chi^2(1) = 0,89$$

	Ja	Nej	Summa
Yngre	8	5	13
Äldre	8	10	18
Summa	16	15	31

Tabell 3: Svar från exempel 1b, Skulle ni granska bolaget om det var stort?

$$\chi^2(1) = 1,46$$

	Ja	Nej	Summa
Yngre	10	3	13
Äldre	10	8	18
Summa	20	11	31

Tabell 4: Svar från exempel 1c, Skulle Ni granska bolaget om Ni inte var vald revisor?

$$\chi^2(1) = 0,057$$

	Ja	Nej	Summa
Yngre	1	12	13
Äldre	1	17	18
Summa	2	29	31

Tabell 5: Svar från exempel 2, Anser Ni att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten?

Tester på H2: Kvinnliga revisorer accepterar inte tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i samma utsträckning.

$$\chi^2(1) = 0,08$$

	Ja	Nej	Summa
Man	12	8	20
Kvinna	6	5	11
Summa	18	13	31

Tabell 6: Svar från exempel 1, Skulle Ni i denna situation granska bolagets räkenskaper vid bokslut?

$$\chi^2(1) = 0,14$$

	Ja	Nej	Summa
Man	14	6	20
Kvinna	7	4	11
Summa	21	10	31

Tabell 7: Svar från exempel 1a, Skulle Ni granska bolaget om det var litet?

$$\chi^2(1) = 0,06$$

	Ja	Nej	Summa
Man	10	10	20
Kvinna	6	5	11
Summa	16	15	31

Tabell 8: Svar från exempel 1b, Skulle ni granska bolaget om det var stort?

$$\chi^2(1) = 0,006$$

	Ja	Nej	Summa
Man	13	7	20
Kvinna	7	4	11
Summa	20	11	31

Tabell 9: Svar från exempel 1c, Skulle Ni granska bolaget om Ni inte var vald revisor?

$$\chi^2(1) = 0,21$$

	Ja	Nej	Summa
Man	1	19	20
Kvinna	1	10	11
Summa	2	29	31

Tabell 10: Svar från exempel 2, Anser Ni att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten?

Tester på H3: Revisorerna accepterar tveksamma rådgivningsuppdrag i större utsträckning till små klientföretag.

$$\chi^2(1) = 1,68$$

	Ja	Nej	Summa
Litet bolag	21	10	31
Stort bolag	16	15	31
Summa	37	25	62

Tabell 11: Svar från exempel 1a och 1b, Skulle Ni granska bolaget?

Tester på H4: Godkända revisorer accepterar inte tveksamma rådgivningsuppdrag till revisionsklienten i lika stor utsträckning.

$$\chi^2(1) = 0,89$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	8	8	16
Auktoriserad	10	5	15
Summa	18	13	31

Tabell 12: Svar från exempel 1, Skulle Ni i denna situation granska bolagets räkenskaper vid bokslut?

$$\chi^2(1) = 2$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	9	7	16
Auktoriserad	12	3	15
Summa	21	10	31

Tabell 13: Svar från exempel 1a, Skulle Ni granska bolaget om det var litet?

$$\chi^2(1) = 0,83$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	7	9	16
Auktoriserad	9	6	15
Summa	16	15	31

Tabell 14: Svar från exempel 1b, Skulle ni granska bolaget om det var stort?

$$\chi^2(1) = 0,26$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	11	5	16
Auktoriserad	9	6	15
Summa	20	11	31

Tabell 15: Svar från exempel 1c, Skulle Ni granska bolaget om Ni inte var vald revisor?

$$\chi^2(1) = 0,002$$

	Ja	Nej	Summa
Godkänd	1	15	16
Auktoriserad	1	14	15
Summa	2	29	31

Tabell 16: Svar från exempel 2, Anser Ni att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten?

Tester på H5: Det föreligger skillnader mellan hur hög toleransnivå stora respektive små revisionsbyråerna har när det gäller oberoendets rubbande.

$$\chi^2(1) = 0,006$$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	2	2	4
Liten byrå	12	11	23
Summa	14	13	27

Tabell 17: Svar från exempel 1, Skulle Ni i denna situation granska bolagets räkenskaper vid bokslut?

$$\chi^2(1) = 0,14$$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	3	1	4
Liten byrå	15	8	23
Summa	18	9	27

Tabell 18: Svar från exempel 1a, Skulle Ni granska bolaget om det var litet?

$$\chi^2(1) = 0,058$$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	2	2	4
Liten byrå	10	13	23
Summa	12	15	27

Tabell 19: Svar från exempel 1b, Skulle ni granska bolaget om det var stort?

$$\chi^2(1) = 0,48$$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	3	1	4
Liten byrå	13	10	23
Summa	16	11	27

Tabell 20: Svar från exempel 1c, Skulle Ni granska bolaget om Ni inte var vald revisor?

$\chi^2(1) = 5,89$

	Ja	Nej	Summa
Stor byrå	1	3	4
Liten byrå	0	23	23
Summa	1	26	27

Tabell 21: Svar från exempel 2, Anser Ni att det går att förbli oberoende i förhållande till klienten?