



Institutionen för ekonomi
Kandidatuppsats, Företagsekonomi
Kurs: FEC 630
HT 2004

Kombiuppdrag

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds?

Handledare:
Christer Nilsson

Författare:
Eva Johansson
Linda Tillman

FÖRORD

Uppsatsen hade inte varit möjlig att genomföra utan alla personer som har hjälpt och stöttat oss under arbetets gång. Vi vill därför tacka följande personer. Ett stort tack till alla respondenter som har tagit sig tid och gjort vår undersökning möjlig genom att medverka i den. Vi vill även tacka vår handledare Christer Nilsson för att ha givit oss den vägledning som varit nödvändig vid författandet av denna uppsats samt Pierre Carbonnier och Per-Erik Isberg för den hjälp vi fick under den statistiska bearbetningen. Dessutom ska våra familjer som tålmodigt har stöttat oss under skrivandets gång, ha en jättestor kram!

Det har varit givande och lärorikt att skriva denna uppsats. Vi har både haft roliga och arbetsamma stunder under den tid som vi har skrivit uppsatsen. Vi kommer att minnas denna tid!

Kristianstad, Januari 2005

Eva Johansson

Linda Tillman

ABSTRACT

What will the consequences be if combined assignments prohibits? The memorandum "Några frågor om revision" issued by the department of Justice constitute contain a prohibition against combined assignment, videlicet prohibition for an accounting firm to both assist with accounting and auditing in the same company.

The purpose with this paper is to investigate what the consequences will be if combined assignments prohibit and see if there is a relation between conception by profession. The examination accomplished by means of inquiries there the respondents answered the statements. We used quantitative course of action to find the answers. This lead to that we found consequences that can rise if combined assignments prohibits.

The result of the investigation show that if combined assignments prohibits the auditor's independence will strengthen and the companies costs will rise. There is nothing in the investigation that prove that the auditor's competence, the quality of audit, the quality of annual report or the quality of economic advice will be worse if combined assignments prohibits.

The report is written in Swedish, which is our mother language.

SAMMANFATTNING

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds? Justitiedepartementets promemoria "Några frågor om revision" utgör ett lagförslag om att kombiuppdrag ska förbjudas. Med kombiuppdrag avses uppdrag där någon, som är verksam på samma revisionsbyrå som företagets valda revisor, deltar i upprättandet av bokföringen. Enligt nuvarande bestämmelser uppkommer en jävssituation om vald revisor eller om någon som är verksam på samma revisionsbyrå som den valda revisorn deltar i företagets grundbokföring.

Syftet med vår studie är att utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter. För att finna de konsekvenser som kan uppstå om kombiuppdrag förbjuds har vi använt oss av en egen utvecklad modell samt intressentmodellen och analysmodellen. Utifrån dessa teorier har vi utvecklat en hypotesmodell. I hypotesmodellen har vi satt "kombiuppdrag" som kärna och utifrån detta har vi bildat våra hypoteser.

Undersökningen har genomförts genom en postenkät utformad med påståenden, vilka kan härledas till våra hypoteser. Målpopulationen var 50 revisorer och 50 redovisningskonsulter. Svarsfrekvensen blev 49 %.

Resultatet av undersökningen visar att om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas och företagets kostnader att öka. Det finns däremot inget i undersökningen som påvisar att revisorns kompetens, revisionens kvalitet, årsredovisningens kvalitet eller rådgivningens kvalitet kommer att försämrans om kombiuppdrag förbjuds. Inte heller tyder den på att det skulle bli svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft. När det gäller redovisningsmarknadens konkurrens kan vi inte göra något uttalande då respondenternas svar inte är signifikant. När det gäller sambandet mellan uppfattning och yrkeskår kan vi se att redovisningskonsulterna är relativt samstämmiga medan revisorerens uppfattning många gånger skiljer sig åt. När vi tolkat om varje respondents svar till positiv, likgiltig eller negativ framgick det att av revisorererna är lika många negativa som likgiltiga till förslaget om att kombiuppdrag förbjuds. Bara ett fåtal är positiva. Motsatt inställning har redovisningskonsulterna. Där de allra flesta är positiva.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EG	Europeiska Gemenskapen
FSR	Fristående Sparbankers Riksförbund
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
PRV	Patent- och registreringsverket
SCB	Statistiska Centralbyrån
SOU	Statens Offentliga Utredning
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SRS	Svenska Revisorsamfundet
ÖpWC	Öhrlings Pricewaterhouse-Coopers

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Gränsdragning - redovisning, revision, rådgivning	9
1.3 Problem	10
1.4 Uppsatsens disposition	12
1.5 Kapitelsammanfattning	12
2 TEORETISK METOD	13
2.1 Uppsatsens metod	13
2.2 Vetenskaplig utgångspunkt	14
2.3 Kapitelsammanfattning	15
3 MARKNADSPRESENTATION	16
3.1 Revisions- och redovisningsmarknaden i Sverige	16
3.2 Kapitelsammanfattning	16
4 TEORI	17
4.1 Intressentmodellen	17
4.2 Analysmodellen	20
4.3 Egen modell	22
4.4 Hypotesmodell	24
4.5 Huvudhypotes	27
4.6 Kapitelsammanfattning	27
5 EMPIRISK METOD	28
5.1 Undersökningsmetod	28
5.2 Urval	28
5.3 Datainsamling	29
5.4 Enkätens utformning	30
5.5 Statistisk bearbetning	31
5.6 Bortfall	32
5.7 Validitet och reliabilitet	32
5.8 Kapitelsammanfattning	33
6 ANALYS	34
6.1 Presentation av svarsfrekvens	34
6.2 Hypotesernas utfall	34
6.3 Hypotesprövning	35
6.4 Attitydanalys	40
6.5 Summering av hypotesernas utfall	45
6.6 Totala attityden till förslaget om att kombiuppdrag förbjuds ..	46
6.7 Kapitelsammanfattning	47
7 SLUTSATS	48
7.1 Förslag till framtida forskning	49
Referenslista	51

Bilaga 1 Enkät

Bilaga 2 Frekvenstabeller över inkomna svar

Bilaga 3 Korstabeller över attitydanalysen

1 INLEDNING

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds? Efter att Justitiedepartementet lämnade in promemorian "Några frågor om revision" till regeringskansliet har kombiuppdrag varit ett debatterat ämne inom revisions- och redovisningsbranschen. Utifrån nuvarande lagstiftning är det ett gränsland vad som ingår i redovisning, revision respektive rådgivning. I kapitlet redogörs för bakgrunden till Justitiedepartementets promemoria. Vidare tydliggörs också var gränsen mellan redovisning, revision och rådgivning går. Utifrån detta formuleras en problemställning som ligger till grund för uppsatsens syfte. Avslutningsvis presenteras uppsatsens disposition.

11.1 Bakgrund

Kombinationen revision och rådgivning har länge diskuterats. På 1970-talet var det självklart för FAR att revisorer gav råd till sina klienter. Inte förrän 1984 varnade Gunnar Widhagen, ordförande i FAR:s revisionskommitté, för att ett ökat inslag av rådgivning också ökar risken för att revisorernas oberoende ifrågasätts. 1993 varnade Björn Markland, generalsekreterare i FAR, för att det kan vara svårt för revisorn att ta ansvar för de råd som samma revisionsbyrås specialist ger till revisionsklienten. "Ju mer rådgivningen skiljer sig från traditionell revision, desto svårare får revisorn att hålla kontroll på specialisten." En utredning, revisionsbolagsutredningen, tillsattes 1996 för att utreda en eventuell begränsning i revisorers rätt att ge råd till revisionsklienter. Revisionsbolagsutredningens förslag ledde så småningom fram till den nya revisorslagen som trädde i kraft den 1 januari 2002. (Balans 2004). Lagen innebär ett tydliggörande av kraven på revisorers oberoende, inte minst när det gäller hot mot revisorns opartiskhet och självständighet (Engerstedt & Strömqvist 2003).

Revisorns oberoende är en viktig fråga då revisionen är till för att skydda företagets intressenter. Om revisorn inte kan genomföra undersökningar utan restriktioner och rapportera sina upptäckter klart och objektivt saknar revisorns rapporter värde (Dunn 1996). De olika intressenterna måste kunna lita på den ekonomiska information företaget lämnar och på företagets förvaltning och det är revisorns roll att granska detta (FAR 2004a). Revisorns oberoende tillsammans med revisorns yrkeskompetens är revisorns huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet och därmed skapa förtroende för företagets ekonomiska information. Därför är det viktigt att företagets intressenter kan lita på att revisionen genomförs av revisorer som är oberoende. (Moberg 2003).

Christer Lefrell, före detta chef för Revisorsnämnden, sa sommaren 2003 i en intervju till Balans att han alltid hävdade att rådgivning till revisionsklienter borde förbjudas (Balans 2004). Nu är utvecklingen på väg dit genom den av Justitiedepartementet inlämnade promemorian "Några frågor om revision".

Justitiedepartementets promemoria "Några frågor om revision" ger förslag om ändring i aktiebolags- och revisionslagen angående avgränsning för byråjäv¹. Förslaget lyder enligt följande:

"Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall inte kunna vara revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv skall gälla vid revision enligt revisionslagen"

Skälet till förslaget är en EG-rekommendation om revisorers oberoende. Rekommendationen innebär att en person inte kan vara revisor i ett företag av allmänt intresse om någon, som är verksam i samma revisionsbyrå som den valde revisorn, deltar i upprättandet av det reviderade företagets bokföring. Detta gäller oavsett vilken karaktär bokföringsarbetet har. När det gäller revision av företag som inte är av allmänt intresse godtar rekommendationen att kollegerna på revisionsbyrån deltar i bokföringen med hjälp som är av endast teknisk eller mekanisk karaktär. Hjälp av annat slag godtas dock inte. (Justitiedepartementet 2003).

Syftet med den föreslagna lagändringen är att "stärka kvaliteten hos och tilltron till den lagstadgade revisionen" (Justitiedepartementet 2003).

1.2 Gränsdragning - redovisning, revision, rådgivning

Med kombiuppdrag avses uppdrag där revisionsbyrån biträder en revisionsklient med redovisningstjänster (Justitiedepartementet 2003). Var går då gränsen mellan en redovisningstjänst och rådgivning? Enligt Mönsted (1985 se Johansson 1997) innebär rådgivning att ny kunskap tillförs verksamheten från professionella rådgivningsorgan medan redovisningstjänster inte inbegriper någon inlärningseffekt. I Statens offentliga utredning (SOU) 1972:78 avses med redovisningstjänster tjänster som företagare tar i anspråk från omgivningen för att komplettera egna resurser. Dessa resurser "kan utgöras av personella resurser i form av specialister och konsulter, av fysiska resurser i form av maskinell eller laborativ utrustning eller av utbildningsresurser" (s.43). Gränsen mellan redovisningstjänster och rådgivning är alltså hårfin. Till exempel är upprättandet av ett bokslut en redovisningstjänst, men om revisorn för en dialog med klienten kring upprättandet av bokslutstransaktioner glider redovisningstjänsten över i rådgivning. Rådgivningens syfte är att förbättra klienten så att den uppnår en högre nivå av kunnande och färdigheter medan redovisningstjänstens syfte är att komplettera företagets egna resurser. (Johansson 1997).

Bokföring utgör en redovisningstjänst. Med bokföring menas de system som gör att företaget enligt god redovisningssed kan överblicka rörelsens förlopp, resultat och ställning. Det sker genom att alla affärshändelser bokförs, resultat och ställning vid räkenskapsårets slut beskrivs genom årsbokslut eller årsredovisning och räkenskapsinformationen arkiveras. I bokföringen ska alla affärshändelser bokföras

¹ Om den som är revisor är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt bistår företaget med grundbokföringen.

löpande så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och systematisk ordning (huvudbokföring). Bokföringen ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens gång under löpande år och dess resultat och ställning vid årets slut. (FAR 2004a). Enligt Riksrevisionen (2003) åsyftar bokföring alla moment i ett företags arbete med redovisning. Normalt förstås med bokföring grundbokföring, huvudbokföring eller upprättande av årsredovisningen. I begreppet bokföring kan emellertid även läggas in exempelvis uppläggning av redovisningssystem, rutiner för hantering av verifikationer och arkiveringsrutiner. (Riksskatteverket 2003).

Revision är att med ”en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning” (FAR 2004a). I begreppet revisionsverksamhet² omfattas även rådgivning som har ett direkt samband med de iakttagelser som revisorn gör vid revisionen så kallat revisionsrådgivning (Moberg 2003). Revisionsrådgivning är ett naturligt inslag i revisionsuppdraget (proposition 2000/01:146 se FAR 2003). En annan form av rådgivning är den fristående rådgivningen, vilken inte ingår i begreppet revisionsverksamhet (Moberg 2003). Med fristående rådgivning menas rådgivning som sker utöver revisionsuppdraget. Sådan rådgivning styrs främst av uppdragsgivarens önskemål. Fristående rådgivning som riktar sig till klienter i revisionsverksamheten begränsas av lag och god sed. Det är här viktigt att revisorns oberoende i revisionsverksamheten inte riskeras. Fristående rådgivning till uppdragsgivare som inte är klienter i revisionsverksamheten innefattas däremot inte av dessa regler. (FAR 2004a).

1.3 Problem

Revisionsbyråernas dubbla roll som granskare och rådgivare har hamnat i fokus efter skandalen i Enron. Flera utomstående experter har ifrågasatt sambandet och menar att objektiviteten kan bli lidande när revisionsbyråerna drar in mer pengar i konsulttjänster än i revisionsarvoden (Ekelund 2002).

Nuvarande jävsbestämmelser för revisorn regleras i aktiebolagslagen 10 kap 16 § och revisionslagen 17 §. I båda dessa lagar står det att den som bistår ett företag med bokföring eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt bistår företaget med grundbokföringen får inte vara företagets valda revisor. Bestämmelserna om byråjäv utesluter inte att andra personer, verksamma vid samma revisionsbyrå som revisorn, bistår bolaget med redovisningstjänster bara det inte avser bolagets grundbokföring (Justitiedepartementet 2003).

² ”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.” 2 § p.7
Revisorslagen

I den av EG lämnade rekommendationen om revisors oberoende sägs bland annat följande om så kallat självgranskningshot i samband med upprättande av räkenskaper och redovisning:

1. Ett självgranskningshot existerar då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper eller redovisning. Hur betydande hotet är beror på utsträckningen av dessa personers involvering i processen och graden av allmänt intresse.
2. Självgranskningshotet anses alltid vara för betydande för att möjliggöra deltagande i upprättandeprocessen, om inte den tillhandahållna hjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär.
3. När det gäller lagstadgad revision av kunder som är företag av allmänt intresse anses emellertid tillhandahållande av någon annan sådan hjälp än den som ligger inom ramen för revisionsmandatet orsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet, och bör därför förbjudas.

Utifrån detta har justitiedepartementet formulerat sitt förslag till ändring av jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen och revisionslagen. Förslaget går ut på att i aktiebolagslagens 10 kap. 16 § p.4 och i revisionslagens 17 § p.4 ändra ordet grundbokföring till bokföring. Ändringen innebär att jäv föreligger så snart någon av revisorns kolleger på revisionsbyrån biträder det reviderade bolaget med någon del av bokföringen, vare sig det gäller grundbokföring, huvudbokföring eller upprättandet av årsredovisningen. Jäv föreligger däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp³.

Vilka konsekvenser, positiva som negativa, uppstår om lagförslaget genomförs? Olika organisationer har lämnat in remissyttranden över promemorian och framfört sin uppfattning. Men hur förhåller det sig bland de yrkesverksamma revisorerna och redovisningskonsulterna? Finns det ett samband mellan uppfattning och yrkeskår?

1.3.1 Syfte

Målet med studien är att utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter.

³ en grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap” 2 § p.6 Revisorslagen

1.4 Uppsatsens disposition

I *kapitel två* beskriver vi den metod som vi har använt för att realisera syftet med uppsatsen. Här förklarar vi att vi använder en deduktiv undersökningsansats samt argument för den teori som ligger till grund för vår studie.

I *kapitel tre* ges läsaren en inblick i hur Sveriges marknad ser ut för revisorer och redovisningskonsulter.

I *kapitel fyra* redogör vi för den teori som våra hypoteser formulerats utifrån. Dessa teorier är en egen utvecklad modell som kompletteras av intressentmodellen och analysmodellen. Kapitlet avslutas med de hypoteser som vi har valt att testa.

I *kapitel fem* beskrivs den empiriska undersökningsmetoden där vi väljer att basera vår undersökning på tvärsnittsansatsen. Därefter redogörs för vilka respondenter som vi valt samt det urval som vi använder oss av. Vi redogör även för hur vi samlar in information till vår undersökning samt beskriver enkätens utformning. I avsnittet om statistik bearbetning redogör vi för hur vi bearbetar den information som vi får in genom enkäterna. Vi presenterar det bortfall vi har i vår undersökning och diskuterar validitet och reliabilitet.

I *kapitel sex* analyseras den empiri som vi har samlat in till vår studie. Kapitlet börjar med en presentation av svarsfrekvensen av vår enkätundersökning. Därefter följer en analys av var och en av våra hypoteser. Tills sist redogör vi för revisorers och redovisningskonsulters samlade inställning i en attitydanalys.

I *kapitel sju* svarar vi på uppsatsens syfte, nämligen vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt om det finns ett samband mellan uppfattning och yrkeskår. Kapitlet avslutas med förslag till framtida forskning.

1.5 Kapitelsammanfattning

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds? Justitiedepartementets promemoria ”Några frågor om revision” utgör ett lagförslag om att kombiuppdrag ska förbjudas. Med kombiuppdrag avses uppdrag där någon, som är verksam på samma revisionsbyrå som företagets valda revisor, deltar i upprättandet av bokföringen. Enligt nuvarande bestämmelser uppkommer en jävssituation om vald revisor eller om någon som är verksam på samma revisionsbyrå som den valda revisorn deltar i företagets grundbokföring. Utifrån EG:s rekommendation har Justitiedepartementet formulerat sitt förslag om ändring i aktiebolags- och revisionslagen. Förslaget går ut på att ändra ordet grundbokföring till bokföring. Ändringen innebär att jäv föreligger så snart någon av revisorns kolleger på revisionsbyrån biträder det reviderade företaget med någon del av bokföringen. Syftet med vår studie är att utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter.

2 TEORETISK METOD

För att utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds och hur revisions- och redovisningsmarknaden påverkas har vi antagit en positivistisk forskningsinriktning. Vår strävan är att med ett öppet och objektiva förhållningssätt kvantitativt mäta attityder och se vilka konsekvenser som kan uppstå om kombiuppdrag förbjuds. Vi anser att det finns två teorier som ligger till grund för vår egen utvecklade modell och som kan tillämpas i vår studie. Det är därför vi väljer den deduktiva ansatsen. De teoretiska perspektiv som ligger till grund för vår studie är intressentmodellen och analysmodellen. Med förankring i teorin formulerar vi hypoteser och antaganden om förväntade reaktioner på konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds.

2.1 Uppsatsens metod

Syftet med vår uppsats är att utifrån en empirisk undersökning utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter. För att kunna realisera syftet använder vi oss av den information som har skrivits om kombiuppdrag samt egen insamlad information.

Det finns förenklat två vetenskapliga huvudinriktningar: positivismen och hermeneutiken. Det positivistiska synsättet innebär att man vill bygga undersökningen på säker kunskap och undersökningen skall inte påverkas av egna uppfattningar. Enligt positivismen har man endast två källor till kunskap nämligen det man kan registrera med sina fem sinnen och det man kan resonera sig fram till med mänsklig logik, sitt förnuft. Positivismen strävar efter att se verkligheten som något som går att betrakta och beskriva objektiva och skapa allmängiltiga lagar genom att se mönster och regelbundenheter i verkligheten. (Eriksson & Wiederheim-Paul 1997).

Motsatsen till positivism är hermeneutik där huvudsyftet är att tolka och förstå ett visst fenomen (Saunders et al. 2003). Till skillnad till positivisterna är hermeneutikerna inte intresserade av att förklara företeelser. Hermeneutikerna menar att det går att förstå andra människor och vår egen livssituation genom att tolka hur mänskligt liv, existens kommer till uttryck i tal- och skrivspråk samt i människors handlingar. Man menar även att människor har intentioner, avsikter som yttrar sig i språk och i handling och som går att tolka och förstå innebörden av. (Patel & Davidson 1991).

Vi väljer att vår huvudinriktning på uppsatsen ska vara positivism eftersom vi söker det kausala sambandet om hur redovisning och revision påverkas om kombiuppdrag förbjuds. Anledningen till att vi väljer bort hermeneutiken är att den är en allmän tolkningslära och inte arbetar med förklaringar och samband utan med förståelse. (Andersson 1979)

De teorier som vi väljer att inrikta oss på är en egen utvecklad modell som kompletteras av intressentmodellen och analysmodellen. Denna modell använder vi oss av för att förenkla den omvärld som styr redovisning och revision. Intressentmodellen väljer vi för att den förklarar vilka intressenter som kan påverkas om kombiuppdrag förbjuds. Analysmodellen förklarar hur revisorn skyddar sitt oberoende.

2.2 Vetenskaplig utgångspunkt

Vid forskning kan man använda två olika metoder, induktion och deduktion (Saunders et al. 2003). Den deduktiva metoden innebär att forskningen går från teori till empiri. Utifrån teorin formar man hypoteser som är testbara påståenden om verkligheten och därefter drar man logiska slutsatser (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997). Den induktiva metoden innebär att forskningen går från empiri till teori. Detta innebär att man drar slutsatser utifrån empirisk fakta. Det induktiva arbetssättet styrs av den insikt, kunskap och förståelse som utvecklas efterhand. (Johansson-Lindfors 1993).

Vi använder ett deduktivt angreppssätt och börjar med att studera den teori som vi kan finna inom ämnet. Vi vill med denna uppsats skapa en förståelse och insikt för problemet, där vi utgår från teorin vars hållbarhet prövas empiriskt genom enkäter till sakkunniga.

För att samla in den information vi behöver använder vi oss av en surveyundersökning. Fördelarna med en surveyundersökning är att man kan samla in mycket information till en låg kostnad. Vidare blir det lättare att utreda vilka konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds blir. (Saunders et al. 2003). Den största nackdelen med surveyundersökning är att det kan ta lång tid att få in alla svar från respondenterna när man använder en postenkät. Dessutom är svarsfrekvensen ofta sämre än om man genomför en telefonintervju. Vidare kan respondenten inte få någon förklaring om det uppstår någon oklarhet i enkäten. Det kan även uppstå problem som, om respondenten diskuterar enkätfrågorna med någon annan och dennes åsikter färgar respondentens svar. Då får man ingen kontroll över vem som faktiskt besvarar frågorna. (Christensen et al. 2001)

Det är först och främst undersökningsproblemet och syftet som avgör om vi ska välja att dela in data kvantitativt eller kvalitativt. De olika metoderna är inte helt oberoende av varandra, utan oftast används en blandning av metoderna. (Christensen et al 2001). Vi avser att ställa påståenden till revisorer och redovisningskonsulter om vilka konsekvenserna blir av att kombiuppdrag förbjuds. Dessa påståenden får de svara på i en femgradig skala från instämmer helt till instämmer inte alls. Detta är ett kvantitativt undersökningsval eftersom vi i huvudsak får våra svar i siffror. Genom dessa kvantitativa data kan vi göra generaliseringar, det vill säga dra slutsatser av konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds. Detta gör vi genom att data analyseras objektivt och bearbetas statistiskt.

2.3 Kapitelsammanfattning

Vi väljer att vår inriktning på uppsatsen ska vara positivism eftersom vi söker det kausala sambandet om hur redovisning och revision påverkas om kombiuppdrag förbjuds. För att skapa en förståelse och insikt för problemet med kombiuppdrag utgår vi från teorin vars hållbarhet prövas empiriskt genom enkäter till sakkunniga. Vi använder ett deduktivt angreppssätt där vi börjar med att studera den teori som finns inom ämnet. Därefter formar vi hypoteser som är testbara påståenden om verkligheten och drar logiska slutsatser. För att samla in information använder vi oss av surveyundersökning. Vi väljer ett kvantitativt undersökningsval eftersom vi får in våra svar i siffror.

3 MARKNADSPRESENTATION

I detta kapitel ges läsaren en inblick i hur Sveriges marknad ser ut för revisorer och redovisningskonsulter.

3.1 Revisions- och redovisningsmarknaden i Sverige

I Sverige fanns det år 2003 14 615 redovisnings- och revisionsbyråer som tillsammans sysselsatte 22 271 personer inom revision och redovisning. Av dessa byråer hade 96 % högst 4 anställda. Trots den höga andelen småbyråer svarade dessa endast för cirka 38 % av branschens totala nettoomsättning. (SCB 2004). De fem största revisionsbyråerna är Öhrlings Pricewaterhouse-Coopers (3 000 anställda), Ernst & Young (1 600 anställda), KPMG (1 600 anställda), Deloitte (1 000 anställda) och Lindebergs Grant Thornton (529 anställda) (Konsultguiden 2004). Dessa fem byråer omsätter mer än en tredjedel av branschens totala nettoomsättning. (SCB 2004).

I Sverige finns det cirka 2 400 auktoriserade revisorer och cirka 1 700 godkända revisorer (FAR 2004b). Av dessa är 2 155 (53 %) verksamma på de fem största revisionsbyråerna (Konsultguiden 2004). De flesta auktoriserade revisorerna är medlemmar i FAR (FAR 2004b) För att bli ledamot i FAR måste man vara godkänd/auktoriserad revisor eller vara verksam som kvalificerad specialist vid en revisionsgrupp eller vid FAR:s kansli. Ledamöterna måste genomgå särskilda inträdesprov som fastställs av Examensrådet. (FAR 2004c)

Sveriges Redovisningskonsulter Förbund (SRF) har 2 350 ledamöter. Utöver dessa finns det ett okänt antal som är verksamma som redovisningskonsulter. En redovisningskonsult som har godkänts av SRF får genomgå en kompetensprövning vid antagningen och därefter måste han/hon genomgå löpande kompetensutbildningar för att bibehålla sitt medlemskap (SRF 2004).

3.2 Kapitelsammanfattning

Enligt statistik från SCB är 96 % av Sveriges redovisnings- och revisionsbyråer små byråer med högst 4 anställda. Dessa småbyråer svarar för cirka 38 % av branschens totala nettoomsättning. De fem största revisionsbyråerna omsätter mer än en tredjedel av branschens totala nettoomsättning. Det finns cirka 4 100 revisorer och 2 350 redovisningskonsulter med medlemskap i SRF.

4 TEORI

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds? Utifrån en positivistisk inriktning studeras i detta kapitel de teorier som vi väljer att inrikta oss på. Dessa teorier är en egen utvecklad modell som kompletteras av intressentmodellen och analysmodellen. Den egna modellen använder vi oss av för att förenkla den omvärld som styr redovisning och revision. Intressentmodellen väljer vi för att den förklarar vilka intressenter som kan påverkas om kombiuppdrag förbjuds. Analysmodellen förklarar hur revisorn skyddar sitt oberoende. Utifrån de teorier som vi väljer utvecklar vi en hypotesmodell. I modellen sätter vi ”kombiuppdrag” som kärna och utifrån detta bildar vi våra hypoteser.

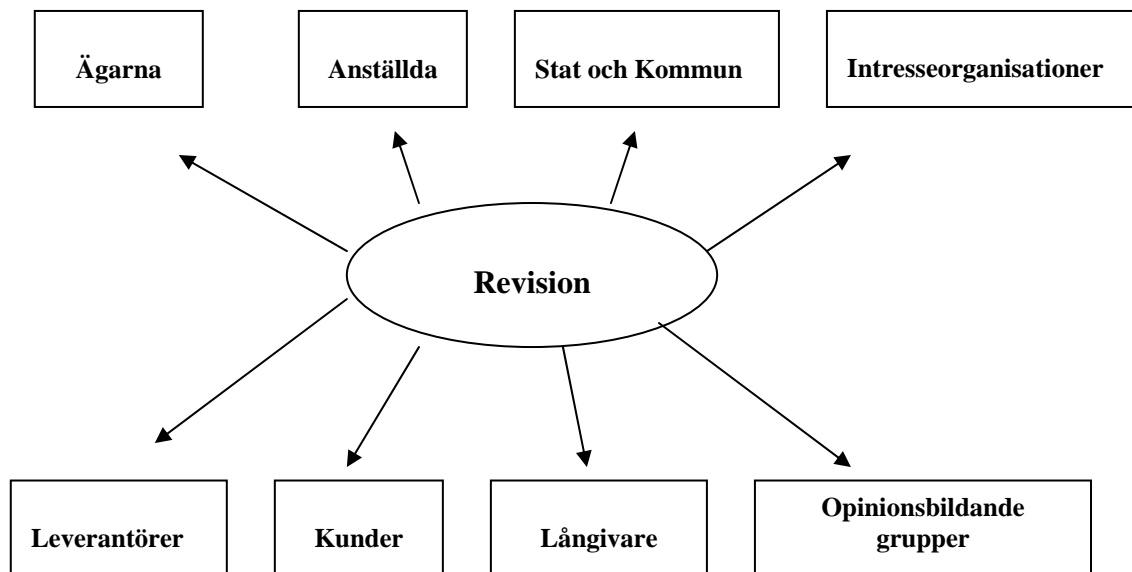
4.1 Intressentmodellen

Kombiuppdragens vara eller inte vara innebär en avvägning mellan olika intressen. Ett starkt intresse är företagets och dess intressenters behov av att kunna utnyttja den kompetens som revisorn och hans/hennes medarbetare har i redovisningsfrågor för att säkerställa en korrekt redovisning och ekonomisk uppföljning i mindre företag. Därav väljer vi intressentmodellen som en av våra teorier. Intressentmodellen bygger på ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan olika individer eller grupper i företagets verksamhet (Thomasson et al 2000).

När man studerar en organisation är det viktigt att inte titta på organisationen som en isolerad verksamhet. Alla organisationer verkar i och påverkas av en omvärld. Det är därför viktigt att veta vad som händer i denna omvärld och anpassa sig efter denna. Ett enkelt sätt att betrakta och analysera företagets omvärld är att använda intressentmodellen.

Revisorn får inte på några villkor vara partisk och ska ge trovärdig information till intressenterna. För att revisionen skall vara meningsfullt måste intressenterna ha förtroende för revisorn och uppfatta denne som en opartisk och självständig granskare. Det är viktigt att alla intressenter får tillförlitlig information för att de sedan ska kunna göra egna bedömningar om företaget. (FAR 2004a)

Många intressenter förväntar sig att revisionen skall bevaka deras intresse men revisionen ska i första hand utföras enligt de lagar och praxis som finns och ofta är det tvärtom de behov som intressenterna har. Intressenterna förväntar sig att revisorn skall upptäcka alla fel och oegentligheter vilket ingår i revisorns ansvarsområde. (FAR 2004a)



Figur 1 Intressentmodellen

Mellan företaget och dessa grupper sker olika former av utbyte.

- *Ägarna* har satsat kapital i företaget. Kapital som de kan förlora och därför är de intresserade av att företaget ska fortleva, gå med vinst och ge utdelning på det satsade kapitalet. De vill att kapitalet och de materiella resurserna ska förvaltas på bästa möjliga sätt. De har oftast ingen egen insyn i företaget och litar därför på den information som företagsledningen ger dem. Därför är det viktigt att den information de får ger en rättvisande bild. Revisorns uttalande kan vara avgörande för att ägarna ska kunna fatta beslut.
- De *anställda* arbetar på företaget och vill ha skälig lön för det arbete de utför. De vill ha en god arbetsmiljö, en trygg tillvaro på arbetsplatsen, meningsfulla arbetsuppgifter, tillfälle för personlig utveckling, medinflytande etc. De organisationer som representerar de anställda är måna om att dessa har det så bra som möjligt på arbetsplatsen. De anställda har intresse av att de får korrekt information från företaget eftersom de är på ett personligt sätt mer beroende av företaget än andra.
- *Kunderna* är en av företagets viktigaste intressentgrupp. Utan kunder kan företaget inte fortleva. Kunderna bidrar genom att köpa företagets varor och tjänster och i gengäld betala för dessa. De kräver rätt produkter till rimliga priser, leveranssäkerhet och utveckling. Kunderna vill ha

trovärdig information så att de vet att företaget kan sköta sina leveranser i framtiden.

- *Opinionsbildande grupper* kan till exempel vara miljörörelsen som har fått allt mer inflytande i vårt samhälle. Genom att stå på god fot med olika opinionsbildande grupper kan företaget få värdefull publicitet. De litar på den information som företaget ger dem när det gäller olika miljöfrågor. Revisorn har idag fått en större roll när det gäller miljöredovisning.
- *Leverantörerna* bidrar genom att förse företaget med varor och tjänster som de kräver betalt för. De vill ha en stabil relation till företaget. Tillgången på varor påverkar leverantörens förhållande till företaget. Leverantörerna vill ha korrekt information så att de vågar leverera och ge kredit till företaget. Informationen får de främst ifrån kreditupplysningsföretag och i denna information ingår normalt namnet på revisorerna och anmärkningar eller upplysningar som har givits i revisionsberättelsen under de senaste åren.
- *De långgivare* företaget har vill ha ränta och amorteringar på det kapital de bidrar med. De måste kunna bedöma om ett företag kan betala sina skulder. Att informationen om företaget är korrekt är en säkerhet för den som lånar ut pengar. Säkerheten i informationen blir större när företagets finansiella information granskats av en revisor som är opartisk och självständig.
- *Staten och kommunen* brukar bidra med olika typer av samhällservice till företaget. Det kan röra sig om bostäder, utbildning, arbetsförmedling, infrastruktur, kommunikationsmedel etc. De kan även ge bidrag till verksamheten. I utbyte vill de ha samhällsansvariga företag som betalar skatt och bidrar till sysselsättning. Staten och kommunen måste kunna lita på vad företagen redovisar. Redovisningen ligger till grund för skatter och avgifter. Staten har givit företagen uppgiften att svara för uppbörden av skatter och avgifter. När redovisningen granskas av en revisor ökar sannolikheten att företaget sköter den uppgiften och om de inte har skött denna uppgift måste revisorn rapportera detta i sin berättelse.

- *Intresseorganisationer* är de föreningar som företaget är medlem i. Det kan vara branschorganisationer, arbetsgivarföreningar etc. De sköter till exempel förhandlingar för företagets intressen. I gengäld har företaget förpliktelser mot intresseorganisationen och betalar medlemsavgift.

(FAR 2004a, Olsson & Skärvad 2001)

En intressent i intressentmodellen deltar i ett företags verksamhet så länge som de belöningar denne får är lika stora eller större än de bidrag som denne ger till organisationen. En av de viktigaste uppgifterna i ett företag är att förvärva och/eller skapa tillräckligt med belöningar för att säkerställa fortlevnaden för företaget. (Olsson & Skärvad 2001)

Enligt intressentmodellen är en av företagsledningens viktigaste uppgifter att göra avvägningar mellan prioriteringar av intressenternas krav. Man talar ofta om att det gäller att skapa balans mellan de olika intressenternas krav och önskemål så att utdelade belöningar inte äventyrar företagets fortlevnad. (Olsson & Skärvad 2001)

4.2 Analysmodellen

Mot företagets och dess intressenters behov av att kunna utnyttja revisorns kompetens ställs strikta regler om revisorns oberoende. Analysmodellen handlar direkt om revisorns oberoende och är en självgranskningsmetod som förespråkas framför extern kontroll. Ett särskilt avsnitt i revisorslagen §§ 20-23, behandlar frågor om revisorns opartiskhet och självständighet. § 21 föreskriver att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes självständighet, den så kallade analysmodellen. (Engerstedt & Strömqvist 2003)

Revisorslagens regler bygger på analysmodellen, som har sitt ursprung i EG-kommissionens rekommendation om revisorns oberoende i EU. Analysmodellen används även av världsfederationen IFAC i Code of Ethics for Professional Accountants. (FAR 2004a)

Enligt Moberg (2003) ska en revisor vara objektiv i sina ställningstaganden. Med detta avses revisorns opartiskhet och självständighet. En revisor är skyldig att undersöka huruvida denne kan genomföra sina uppdrag som utgör revisorsverksamhet utan att det förekommer omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn. Revisorn ska själv vid varje revisionsuppdrag göra en analys om det förekommer omständigheter som kan antas rubba förtroendet för revisorn. (Moberg 2003)

Analysmodellen anger några omständigheter då grundregeln är att revisorn ska avsäga sig ett uppdrag.

- *Egenintressehotet*: Revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Om det finns

affärsmässiga band mellan revisorn och klienten i en större omfattning kan detta förhållande rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller osjälvständighet. Så kan fallet vara om exempelvis revisorn till följd av fristående rådgivning får inkomster som kan anses som betydande i förhållande till revisorns eller revisionsbyråns totala inkomster.

- *Självgranskningshotet*: Revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, till exempel ett råd som han eller hon tidigare har lämnat till klienten. En revisor kan i samband med ett revisionsuppdrag göra ett ställningstagande vars riktighet kan komma att prövas i en senare revision. Normalt sett kan detta agerande inte anses utgöra ett självgranskningshot i revisionslagens mening. Ett självgranskningshot kan förekomma i det enskilda fallet om revisorn har anledning att anta att det tidigare ställningstagandet är felaktigt. Om så är fallet föreligger en presumtion.
- *Partsställningshotet*: Revisorn har tagit ställning för eller emot klienten, till exempel i en förhandling och framstår därför som kopplad till klienten. Som exempel på en sådan omständighet är om revisorn företräder revisionsklienten vid kontakt med skattemyndigheten eller att revisorn agerar på samma sätt i en skatteprocess för revisionsklienten. Detsamma bör gälla i samband med att revisorn bistår revisionsklienten vid förhandlingar om företagsförvärv.
- *Vänskaps-/förtoendehotet*: Revisorn har starka personliga relationer till någon som ska granskas eller låter sig invaggas i ett okritiskt förhållningssätt till det klienten gör.
- *Skrämselhotet*: Revisorn riskerar att påverkas av en dominerande personlighet hos någon som ska granskas eller av yttre påtryckningar.
- *Generalklausulen*: Om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller osjälvständighet.

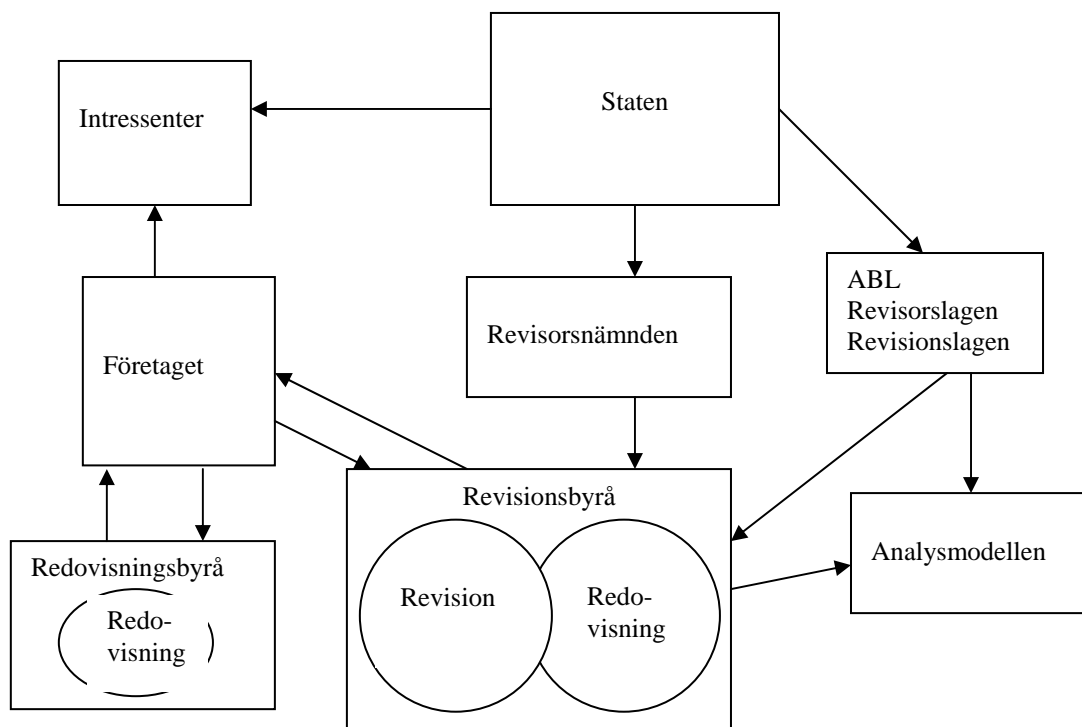
(FAR 2004a, Moberg 2003)

Av 21 § stycke 2 i ABL framgår det att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdragen, om det i det enskilda fallet finns sådana omsändigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller osjälvständighet. § 21 innehåller en presumtion för att revisorn, om någon av i lagen angivna omständigheter föreligger, inte ska anses vara tillräckligt oberoende i ett revisorsuppdrag. Det är sedan upp till revisorn att i det enskilda fallet visa att det finns sådana omständigheter som kan göra att

presumtionen bryts. Samtidigt finns det situationer där hotet mot revisorns oberoende är så allvarligt, eller upplevs som allvarligt bland revisionsklientens intressenter, att någon annan motåtgärd än att revisorn avböjer eller avsäger sig uppdraget inte räcker till för att bevara tilltron till revisionen. (Moberg 2003).

4.3 Egen modell

Utifrån intressentmodellen och analysmodellen bygger vi en egen modell. Med denna modell vill vi visa hur revisionens och redovisningens roll ser ut i samhället idag och även visa vilka aspekter som påverkar dessa.



Figur 2 Egen modell

I denna modell utgår vi från *staten* som genom riksdagen stiftar lagarna. I aktiebolagslagen (ABL), revisorslagen och revisionslagen finns regler som styr revisorns oberoende. Genom dessa lagar ser staten till att *intressenterna* får den information som ger en rättvisande bild av företaget. På så vis blir staten indirekt revisorernas uppdragsgivare.

I *ABL* 10 kapitlet § 16 finns jävsbestämmelser som hindrar en revisor att utföra revision i ett företag som denne på olika sätt står nära. Jävsbestämmelserna innebär bland annat att en revisor inte kan sköta ett företags revision om denne biträder vid företagets grundbokföring. Detta brukar kallas redovisningsjäv. Däremot utesluter inte jävsbestämmelserna att andra personer som är verksamma vid samma revisionsbyrå biträder vid bokföringen förutsatt att det inte avser företagets grundbokföring.

Revisorslagens grundregel att avsäga sig uppdrag gäller inte för självgranskningshot som beror på revisionsrådgivning, det vill säga råd om hur klienten ska rätta fel och svagheter som påträffats vid revisionen. Det får ändå anses följa av god sed att revisorn även i sådana fall prövar vad självgranskningshotet kan innebära.

I 5 § *revisionslagen* framgår att revisorns granskning skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Jävsbestämmelserna regleras av 17 § och i fjärde punkten står det att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder klienten vid grundbokföringen inte får vara revisor i företaget.

En *revisionsbyrå* tillhandahåller tjänster som revision, redovisning, bokslut, deklarationer, riskhantering, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning.

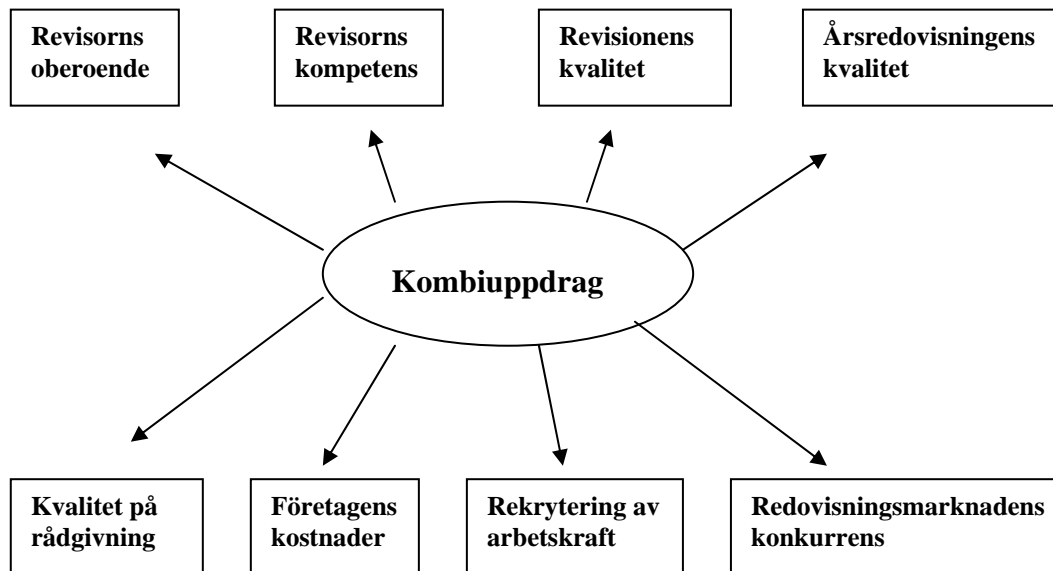
En *redovisningsbyrå* erbjuder tjänster som redovisning, bokslut, deklarationer och ekonomisk rådgivning.

Revisorsnämnden är en statlig tillsynsmyndighet för de auktoriserade och godkända revisorerna. Det är också Revisorsnämnden som behandlar alla ansökningar om auktorisation, godkännande av revisorer och registrering av revisionsbolag. Revisorsnämndens tillsyn ska säkerställa att revisionsverksamheten är av hög kvalitet och uppfyller högt ställda etniska krav. Nämnden prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det har ifrågasatts om revisorn följt reglerna för yrket (FAR 2004a).

En revisor ska avstå från ett revisionsuppdrag om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (FAR 2004a). Genom *analysmodellen* ska revisorn pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes självständighet.

4.4 Hypotesmodell

Utifrån de teorier som vi valt har vi utvecklat en hypotesmodell. I modellen sätter vi ”kombiuppdrag” som kärna och utifrån detta bildar vi våra hypoteser. Till vår hjälp har vi haft remissyttranden på Justitiedepartementets promemoria ”Några frågor om revision”.



Figur 3 Hypotesmodell

4.4.1 Revisorns oberoende

En revisors direkta och indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende (Justitiedepartementet 2003). Revisorns oberoende är en viktig beståndsdel för att uppnå en effektiv revision. Däremot är det inte säkert att största möjliga oberoende medför effektivaste revision. (BRÅ 2003). Kammarrätten i Jönköping (2003) påpekar att revisionsbolagens ofta förekommande erbjudanden om konsulttjänster till sina revisionskunder torde öka beroendeförhållandet mellan revisorn och kunden och därmed påverka revisorns oberoende. Om riktigheten i egna eller anställdas råd till revisionsklienten måste prövas inom ramen för revisionsuppdraget kan revisorns oberoende ifrågasättas (LRF 2003). Svenska Revisorsamfundet (2003) ifrågasätter om inte ett genomförande av förslaget innebär ett oberoendeproblem mot redovisningsbyråerna då risken är att revisorer blir beroende av dessa och därmed kan uppfattas vara försiktiga med att kritisera brister.

Hypotes (h₁): Revisorns oberoende kommer att stärkas.

4.4.2 Revisorns kompetens

Till följd av att många mindre och medelstora revisionsbyråer kommer att avveckla redovisningsverksamheten skapas ett stort antal mycket små revisionsbyråer. Dessa byråer kommer att ha begränsade personella resurser, ofta bara en eller ett fåtal personer. Samtidigt måste de åta sig ett relativt stort antal uppdrag för att få

beläggning. Detta kan medföra att byrån inte kan investera tillräckligt i kompetens och ny teknik. Det är även viktigt för revisorers kompetensutveckling att ha redovisningsuppdrag inom byrån. Redovisningsuppdrag inom byrån medför att revisorn tidigt måste sätta sig in i nya redovisningsregler och att han/hon får kunskap om redovisningsproblem som sen kan utnyttjas i andra revisionsuppdrag. (SRS 2003).

Hypotes (h₂): Revisorns kompetens kommer att försämrans.

4.4.3 Revisionens kvalitet

Företagarna (2003) menar att revisorns insyn i företaget ökar och därmed ökar kvaliteten på revisionen om samma revisionsbyrå hanterar både redovisning och revision. Om redovisningspersonal och revisorn arbetar nära varandra ökar sannolikheten för att redovisningspersonalen slår larm om de misstänker brister eller oegentligheter (BRÅ 2003). Innefattar ett kombiuppdrag biträde med upprättande av självdeklaration, måste revisionsbyrån ägna väsentligt mer detaljerad uppmärksamhet åt redovisningen, vilket höjer revisionens kvalitet. Den egna byråns engagemang i redovisningsarbetet är ett incitament för revisorn att utgöra en omsorgsfull revision, eftersom ej upptäckta brister faller tillbaka på den egna byrån eller revisionsgruppen. (FAR 2003). Väsentlighetsnivån och toleransnivån för fel är lägre i ett kombinerat uppdrag än i ett fristående revisionsuppdrag (SRS 2003). Löpande kontakter med företaget ger revisorn större kännedom om företaget. Därmed ökar möjligheterna att identifiera problem och bedöma var riskerna för fel i redovisning, förvaltning med mera finns. Revision är ingen standardtjänst, utan en tjänst som anpassas efter förhållandena i varje enskilt klientföretag. Ju mer kunskap revisorn har om företaget och dess verksamhet, desto bättre förutsättningar att uppnå revisionsmålen. (ÖpWC 2003). Även Svenskt Näringsliv (2003) ser fördelar för revisionens kvalitet med kombiuppdrag.

Revisorsnämnden å andra sidan menar att revisionens kvalitet skulle öka om redovisning och revision sköts av olika subjekt istället för så kallat kombiuppdrag. Inte heller LRF kan se att det är en nackdel ur kvalitetssynvinkel om redovisningstjänsterna utförs av en fristående redovisningsbyrå istället för att revisorn eller dennes anställda sköter det. (LRF 2003).

Hypotes (h₃): Revisionens kvalitet kommer att minska.

4.4.4 Årsredovisningens kvalitet

För mindre företag, som saknar egen kompetens att upprätta årsredovisningar och som av kostnadsskäl avstår från att köpa den kvalificerade hjälp, som de idag köper från revisorn, finns det risk för att den allmänna kvaliteten i årsredovisningen försämrans samt att årsredovisningen i olika avseende inte blir rättvisande (Riksrevisionen 2003).

Hypotes (h₄): Årsredovisningens kvalitet kommer att minska.

4.4.5 Företagens kostnader

För de företag som idag köper redovisningstjänster från samma bolag som deras valda revisor är verksam i kommer förslaget att innebära ökade kostnader. Kostnadsökningen kommer att ske i form av egen tid eller genom att de måste anlita olika byråer för redovisnings- respektive revisionsuppdrag. (FSR 2003; Företagarna 2003; PRV 2003; Riksrevisionen 2003; Svenskt Näringsliv 2003). I de delar av landet där det finns stora geografiska avstånd kommer kostnaderna att bli särskilt kännbara (FSR 2003). SRS (2003) uppskattar att den genomsnittliga nettoökningen uppgår till mellan 10 och 20 % per år för de företag som anlitar en redovisningsbyrå som håller samma kvalitet som revisionsbyrån medan den uppgår till minst 25 % i de fall där kvaliteten på redovisningsbyråns tjänster är lägre än revisionsbyråns. Även kostnaderna för de medelstora och lite större företagen kommer att öka då konkurrensen bland denna kategori av revisorer kommer att minska (SRS 2003).

Enligt Justitiedepartementet (2003) kommer inte företagens kostnader att öka något nämnvärt på grund av att konkurrensen mellan dem som tillhandahåller redovisningstjänster ökar.

Hypotes (h_5): Företagens kostnader kommer att öka.

4.4.6 Kvalitet på rådgivning

För de revisorer som idag erbjuder företagen rådgivningstjänst, är dessa rådgivningstjänster oftast knutna till redovisningen. Om revisorn inte kan säkerställa att informationen från redovisningen är tillförlitlig kan kvaliteten på rådgivningen försämrats. Revisionsbyråerna kommer eventuellt att renodla sin verksamhet vilket medför att biträde med skattefrågor och annan rådgivning kommer att beröras. (SRS 2003).

Hypotes (h_6): Rådgivningens kvalitet kommer att försämrats.

4.4.7 Rekrytering av arbetskraft

Revisionsbyråernas möjligheter att rekrytera medarbetare med hög kompetens kommer att bli svårare då branschen inte kommer att ha den attraktion som den har idag. Detta skulle också innebära konsekvenser för den allmänna redovisningskompetensen i näringslivet då revisionsbyråbranschen traditionellt har en roll som plantskola för ekonomichefer och andra redovisningsekonomer i företagen. (FAR 2003). Inslussningen till revisorsyrket sker idag genom att yngre medarbetare arbetar både med revision och redovisning. Om redovisningen försvinner begränsas antalet lämpliga arbetsuppgifter för dessa vilket medför färre nya revisorer. (SRS 2003).

Hypotes (h_7): Det blir svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft.

4.4.8 Redovisningsmarknadens konkurrens

Justitiedepartementet (2003) tror på en ökad konkurrens mellan dem som tillhandahåller redovisningstjänster. En sannolikare utveckling, enligt SRS (2003), är att det blir en ytterligare koncentration av redovisnings- och revisionsmarknaden. Dessutom kommer det att bli svårare för nya byråer att etablera sig så att de kan konkurrera med de lite större byråerna (SRS 2003). Inte heller FAR (2003) kan se att det skulle innebära någon ökning av konkurrensen.

Hypotes (h_8): Redovisningsmarknadens konkurrens kommer att öka.

4.5 Huvudhypotes

Syftet med vår uppsats är att utifrån en empirisk undersökning utreda vilka konsekvenser som uppkommer om kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter. För att kunna se attityden mellan yrkeskåren har vi med ovanstående hypoteser i bakgrunden sammanfattat en huvudhypotes.

Huvudhypotes (h_0): Attityd och yrkeskår är oberoende av varandra.

4.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit de konsekvenser som kan uppstå om kombiuppdrag förbjuds. Kombiuppdragens vara eller inte vara innebär en avvägning mellan olika intressen. Ett starkt intresse är företagets och dess intressenters behov av att kunna utnyttja den kompetens som revisorn och dennes medarbetare har i redovisningsfrågor för att säkerställa en korrekt redovisning och ekonomisk uppföljning i mindre företag. Intressentmodellen bygger på ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan olika individer eller grupper i företagets verksamhet. Det är därför vi har valt intressentmodellen som en av våra teorier. Mot företagets och dess intressenters behov av att kunna utnyttja revisorns kompetens ställs strikta regler om revisorns oberoende. Analysmodellen handlar direkt om revisorns oberoende och är en självgranskningsmetod som förespråkas framför extern kontroll. Utifrån intressentmodellen och analysmodellen har vi byggt en egen modell. Med denna modell vill vi visa hur revisionens och redovisningens roll ser ut i samhället idag och även visa vilka aspekter som påverkar dessa. Utifrån de teorier som vi valt har vi utvecklat en hypotesmodell. I modellen har vi satt ”kombiuppdrag” som kärna och utifrån detta har vi bildat våra hypoteser.

5 EMPIRISK METOD

Vår undersökning har angripits genom en kvantitativ tvärsnittsansats. Vi har samlat in vårt datamaterial genom en postenkät. Här redogör vi för grunderna och konsekvenserna av vårt urval. Därefter beskriver vi vår insamlingsmetod av primär- och sekundärdata. Enkäten utgörs av attitydmätning av påståenden om vilka konsekvenserna blir av att kombiuppdrag förbjuds. Vidare finns en bortfallsanalys. Slutligen motiverar vi studiens reliabilitet och validitet.

5.1 Undersökningsmetod

Med vårt syfte som utgångspunkt, att se vilka konsekvenserna blir av att kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter, har vi valt den så kallade tvärsnittsansatsen. En studie som baseras på tvärsnittsansatsen är en bred och oftast ytlig ad hoc undersökning där ett representativt urval av individer, en grupp individer eller organisationer från en specifik målpopulation vid en given tidpunkt studeras. (Christensen et al. 2001)

Tvärsnittsansatsen är mest användbar när man har ett beskrivande syfte och när man vill kunna kvantifiera sin beskrivning. Man har till exempel möjlighet att med statistik säkerhet fastställa hur många som tycker eller gör på det ena eller andra sättet. (Christensen et al. 2001)

Saunders et al. (2003) delar in tvärsnittsansatsen i två typer, surveyansatsen och den experimentella ansatsen. En experimentell ansats innebär att man ska genomföra en studie som jämför de individer som tillfrågas med hjälp av strukturerade frågor med öppna svarsalternativ och olika konstruerade fall. (Christensen et al. 2001) Surveyansatsen kännetecknas av att verkligheten passivt registreras och att orsakssamband mellan olika företeelser kan beskrivas. (Saunders et al. 2003).

Vi valde att göra en surveyundersökning eftersom vi vill se orsakssambandet, det vill säga konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds. Detta kan undersökas genom åsikts-, beteende- och attitydundersökning. Vi vill genom vår enkät se vilka åsikter revisorer och redovisningskonsulter har om konsekvenserna för att kombiuppdrag förbjuds. Vi vill även se om det finns någon skillnad i attityd beroende av om man är revisor eller redovisningskonsult.

5.2 Urval

Det finns två olika typer av urval, sannolikhetsurval och icke sannolikhetsurval. Ett sannolikhetsurval innebär att varje respondent eller enhet väljs slumpmässigt och har en känd chans att komma med i urvalet. Ett icke-sannolikhetsurval innebär att chansen att respondenterna blir utvalda inte kan förutses, samt att de inte väljs slumpmässigt. När man gör ett urval, oavsett urvalsmetod, kommer urvalet aldrig

exakt att motsvara den population som man gör urvalet ifrån. (Christensen et al. 2001)

Vi har valt att göra ett icke-sannolikhetsurval då vi på grund av ekonomiska resurser inte haft möjlighet att göra en totalundersökning. Det urval vi har valt att använda brukar man enligt Christensen et al. (2001) kalla för ett strategiskt urval. Denna typ av urval är vanlig vid kvalitativa undersökningar där man inte är intresserad av att beskriva kvantiteter eller mängd utan där syftet är att förstå en viss företeelse. Man kan även nå en maximal spridning och bredd genom att välja ut olika typer av respondenter. Därigenom har man sedan goda möjligheter att studera eventuella likheter och skillnader dem emellan. Detta kallas för att man gör ett heterogent urval. (Christensen et al. 2001)

Vi har valt att göra vår undersökning på revisorer och redovisningskonsulter. I Sverige finns det cirka 4 100 auktoriserade/godkända revisorer och 2 350 redovisningskonsulter med medlemskap i SRF. Dessa utgör vår totala population. Vid urvalet av respondenter har vi begränsat oss till revisorer och redovisningskonsulter verksamma i Skåne. Vi tror att denna population är representativ för hela Sverige. På grund av tidsramen har vi avgränsat oss till de respondenter som har email. Detta för att vi skulle kunna skicka påminnelse via mail.

Våra respondenter, 50 revisorer och 50 redovisningskonsulter, valde vi slumpmässigt ut bland FAR:s och SRF:s medlemmar genom att söka på deras respektive hemsida.

5.3 Datainsamling

5.3.1 Primärdata

När sekundärdata inte ger tillräckligt med information kan man med hjälp av primärdata komplettera den redan befintliga informationen med ny genom till exempel intervjuer och enkäter (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997). Fördelen med primärdata är att man samlar in information som är anpassad till undersökningsproblemet. Dessutom får man aktuell information, vilket man inte alltid får när man studerar sekundärdata. (Christensen et al. 2001)

De primärdata som vi har använt oss av består av den information som vi har fått genom enkäter till respondenter. Varje respondent har fått ett introduktionsbrev (bilaga 1) med ett kontrollnummer vilket vi har uppmanat dem att ange när de återsänder enkäten. Detta har gett oss en möjlighet att skicka påminnelser till rätt respondenter som inte hade svarat, vilket motverkar bortfall.

När vi skickade påminnelsen skickade vi mail till de respondenter som ännu inte hade svarat och vi bifogade även introduktionsbrevet och enkäten. Den 9 december 2004 var alla brev skickade. Den 15 december 2004 skickades påminnelse till samtliga som inte hade svarat. Sista svarsdatum var den 17 december 2004.

Respondenternas svar har översänts till oss via brev och fax. Vi har förklarat för respondenterna att svaren behandlas konfidentiellt och resultatet av undersökningen kommer att visas i tabeller och diagram samt i slutsatser. På så sätt har vi hoppats

påverka bortfallet och övertyga respondenterna att de kan vara anonyma och kan därmed svara ärligt på frågorna.

5.3.2 Sekundärdata

Sekundärdata är information som tidigare har samlats in och sammanställts för ett annat ändamål och med ett annat syfte än för den aktuella undersökningen. (Christensen et al. 2001). Sekundärdata kan hämtas från extern information som finns i till exempel officiella och kommersiella databanker eller av intern information som finns inom organisationen samt andra källor som statistik, litteratur och tidskrifter. (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997).

För att sätta oss in i ämnet sökte vi efter relevant information med hjälp av tillgängliga sökinstrument på Kristianstads högskolebibliotek. Vi började med att söka efter artiklar med hjälp av de svenska databaserna Affärsdata, Artikelsök, Elin, Mediearkivet och Presstext. De sökord som vi använt är *revisorns oberoende*, *byråjäv*, *redovisningsjäv*, *revision*, *rådgivning*, *kombiuppdrag*.

Vi letade efter artiklar i tidningen Balans och i utländska databaser. De artiklar vi fann i utländska databaser var inte intressanta eftersom de behandlade revisorns oberoende generellt utan anknytning till kombiuppdrag. Vi fortsatte datainsamlingen genom att söka på Internet med hjälp av sökmotorerna Altavista och MSN. Därefter sökte vi efter relevant litteratur i databasen Libris. Den litteratur vi fann bestod av gällande lagstiftning, aktuell teori och olika förarbeten inom området.

Syftet med att använda oss av sekundärdata är att vi vill få en större förståelse för vilka problem som finns idag vid kombiuppdrag. Det uppfattas som ett gränsland när det gäller revision, redovisning och rådgivning. Revisorns oberoende behandlas främst i lagtext och rekommendationer från bland annat FAR. Vi har använt oss av analysmodellen för att förklara hur denna modell ska klargöra om revisorn är opartisk och självständig. Vi har även använt oss av intressentmodellen för att visa de förväntningar som intressenterna har på revisorn. Utifrån dessa modeller har vi sedan utvecklat en egen modell som visar redovisningens och revisionens roll i samhället.

Vid litteraturhänvisningen har vi använt oss av Harvard System. Harvard är ett enkelt och rationellt system som ger snabb information om vilka böcker, tidskriftsartiklar eller andra källor som vi har använt som underlag för vårt arbete (Bytoft-Nyaas 2004).

5.4 Enkätens utformning

Vi har valt att utforma vår enkät som en postenkät. På detta sätt har respondenten kunnat besvara enkäten när han/hon haft tid. Fördelarna med postenkäten är även att den är självadministrerande och möjlig att sprida över ett stort geografiskt område utan större kostnader (Christensen et al. 2001). Då vi ville ha respondenter från hela Skåne ansåg vi att en postenkät var det bästa alternativet. Nackdelarna med postenkäten är att eventuella oklarheter i enkäten inte kan förklaras samt en lägre svarsfrekvens än vid till exempel telefonintervju (Christensen et al 2001). För att minska dessa nackdelar informerade vi respondenterna i introduktionsbrevet till

enkäten om var de kunde nå oss för att få eventuella frågor besvarade. För att få så hög svarsfrekvens som möjligt valde vi att göra slutna frågor i enkäten. Vi erbjöd även respondenterna möjlighet att svara per fax. Två dagar innan svarstiden gick ut skickade vi påminnelser via mail till dem som inte hade svarat.

Vi har valt att använda ett standardiserat och strukturerat frågeformulär då vi vill att samtliga respondenter ska uppfatta och besvara frågorna på samma sätt. En strukturerad enkät innebär att den är lätt att administrera, mata in och analysera (Christensen et al 2001).

Vi började med att ställa två bakgrundsfrågor, vilken yrkeskår de tillhör och om kombiuppdrag förekommer på den byrå som de arbetar på. Detta för att kunna göra attitydanalys mellan yrkesgrupperna och mellan de som arbetar på en byrå där kombiuppdrag finns respektive inte finns. För att testa våra hypoteser formulerade vi påståenden med svarsalternativ i en femgradig intervallskala från instämmer helt till instämmer inte alls. Alternativet hade varit att formulera öppna frågor, men då hade vi riskerat att få lägre svarsfrekvens eftersom det hade medfört mer tidsåtgång för respondenterna. Samtidigt hade svaren blivit svårare att bearbeta och analysera. Genom att ha ett udda antal (fem) svarsalternativ har vi inte tvingat respondenten att ta ställning åt det ena eller andra hållet.

För att respondenterna skulle få en förståelse för uppsatsens syfte och vikten av deras medverkan skickade vi med ett introduktionsbrev till enkäten. I brevet garanterade vi även att svaren behandlas konfidentiellt.

5.5 Statistisk bearbetning

Vi har valt att göra en kvantitativ tvärsnittsundersökning. I denna undersökning studeras ett statistiskt representativt urval av respondenter från vilka kvantitativa data har samlats in med hjälp av ett strukturerat frågeformulär, som främst består av flervalsfrågor. Detta innebär att det vi vill studera översätts till kvantiteter det vill säga siffror.

De enkätsvar vi har fått har bearbetats i SPSS, som är ett statistiskt datorprogram. Vårt material innehåller variabler av typen nominalskala och intervallskala. Nominalskala medger enbart användning av de enklaste statistiska måtten. Utfallet på en variabel består oftast av en text, där de olika värdena som ingår är jämbördiga. Skalan innehåller inte någon absolut nollpunkt eller några meningsfulla avstånd mellan skalvärdena och man kan inte rangordna skalvärdena. (Svenning 2000). Intervallskala är en skala där avstånden mellan skalstegen är kända men där det saknas en absolut nollpunkt. (Christensen et al. 2001).

När vi gjorde korstabeller mellan yrkeskårerna grupperade vi om svarsalternativen så att ”instämmer helt” och ”instämmer” redovisas som ”instämmer” och ”instämmer inte” och ”instämmer inte alls” redovisas som ”instämmer inte”. Detta gjorde vi för att öka informationens åskådlighet.

För att testa vår huvudhypotes kodade vi om enkäten manuellt. Svarsalternativen ”instämmer helt” och ”instämmer” tolkade vi som positiva i fråga tre, fyra och elva medan vi tolkade dem som negativa i fråga fem till och med tio. Svarsalternativet

”varken eller” tolkade vi som likgiltig i alla frågorna och svarsalternativen ”instämmer inte” och ”instämmer inte alls” tolkade vi som negativa i fråga tre, fyra och elva och som positiva i fråga fem till och med tio. Utfallet för om respondenten var positiv eller negativ bestämde vi till att vid fem eller fler positiva svar var respondenten positiv och vid fem eller fler negativa svar var han/hon negativ. I annat fall var han/hon likgiltig.

I vår hypotesprövning har vi använt oss av Pearson Chi-tvåtest som bygger på skillnader mellan observerade och förväntade värden. Pearson Chi-tvåtest testar sambanden i korstabeller (Aronsson 1999). Vi har använt oss av två Chi-tvåtest i vår analys. Det första testar om respondenternas svar är signifikanta. Det andra är uppbyggt för att se om det finns något samband mellan vilken yrkeskår man tillhör och hur man har svarat. I statistiska test anser Aronsson (1999) att signifikanta samband visas om nivån är högst 5 %. Vi har valt att i vår studie acceptera signifikanta samband upp till 5 %-nivån.

5.6 Bortfall

Vår totala målpopulation bestod av 50 godkända/auktoriserade revisorer och 50 redovisningskonsulter. En redovisningskonsult meddelade oss att hans verksamhet har upphört. Av vårt urval på 100 respondenter har således 99 slutligen blivit föremål för vår undersökning.

Av de 99 som utgör vår målpopulation har 49 svarat inom svarstiden. Fem har svarat efter sista svarsdatum och två har meddelat att de inte hinner delta i vår undersökning. Vi har valt att inte ta med de sju sistnämnda i vår svarsfrekvens. Svarsfrekvensen blir således 49 % vilket är, enligt Christensen et al. (2001), en normal svarsfrekvens för en postenkät med en påminnelse.

5.7 Validitet och reliabilitet

Problemet med empirisk forskning är hur man skall kunna översätta frågeställningar och teori till konkreta mätinstrument. Kopplingen mellan det teoretiska och empiriska planet kan vara svårt, men utan en koppling blir forskningen meningslös. Man brukar kalla denna koppling för validitet, att man verkligen mäter det man avser att mäta. (Svenning 2000)

För att uppnå validitet i vår undersökning har vi baserat frågorna utifrån den kunskap och teori som vi har inhämtat. Påståenden i enkäten har utformats på ett tydligt och klart sätt som inte bör kunna feltolkas. Alla respondenter som har svarat på enkäten har svarat på samtliga frågor vilket bör tolkas att de har förstått frågorna.

För att försäkra oss om att rätt person svarade på enkäten adresserade vi det till den person som skulle svara. När vi skickade påminnelse skickade vi det till respondenternas email.

Reliabilitet innebär mätmetodens förmåga att stå emot slumpmässiga fel. En mätning som är fullständigt reliabel har inga slumpmässiga fel. För att en kvantitativ undersökning ska vara valid måste reliabiliteten också vara god. (Christensen et al. 2001)

Genom att utforma påståenden i en standardiserad enkät på ett klart sätt anser vi att reliabiliteten i undersökningen är god. Svartalternativen har på förhand varit angivna i skalor. Vi tror att detta borde höja reliabiliteten eftersom respondenten inte tvingats ta ställning helt för eller helt emot ett påstående.

De svar vi har fått genom enkäten har vi överfört manuellt till SPSS. Genom att vara två personer vid kodning och inmatning av sekundärdata har vi minimerat risken för fel variabelvärden.

5.8 Kapitelsammanfattning

Med vårt syfte som utgångspunkt, att se vilka konsekvenserna blir av att kombiuppdrag förbjuds samt se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter, har vi valt den så kallade tvärsnittsstudie med en surveyansats. Vi har genomfört en attitydundersökning genom att samla in primärdata med hjälp av en enkät. Sekundärdata har inhämtats från Internet, databaser och tidningsartiklar. Vi har valt att göra ett icke-sannolikhetsurval. Vid urvalet av respondenter har vi begränsat oss till revisorer och redovisningskonsulter verksamma i Skåne. Den datainsamlingmetod som vi har valt att använda är ett standardiserat och strukturerat frågeformulär eftersom vi vill att samtliga respondenter ska uppfatta och besvara frågorna på samma sätt. Enkäten utformades med påståenden till vilka på en skala från ett till fem respondenter fick ange graden av instämmande. Uppsatsens validitet och reliabilitet anser vi vara goda.

6 ANALYS

I detta kapitel analyseras den empiri som samlats in genom vår enkätundersökning. Vi börjar med att analysera var och en av hypoteserna och jämför dessa med den information som vår undersökning har gett oss. Sedan gör vi en attitydanalys för varje påstående i enkäten uppdelat på revisorer respektive redovisningskonsulter för att se om det finns ett samband mellan yrkeskår och uppfattning. Till sist gör vi en total summering av hypotesernas utfall.

6.1 Presentation av svarsfrekvens

Av de totalt 49 som har svarat på vår enkät är 24 revisorer och 25 redovisningskonsulter. Av dessa har 18 uppgett att det förekommer kombiuppdrag på den byrå som de arbetar på medan 31 har uppgett att det inte förekommer. I bilaga 2 redovisas respondenternas svar fråga för fråga i form av frekvenstabeller.

6.2 Hypotesernas utfall

De hypoteser som vi har haft med i undersökningen har vi testat statistiskt. Nedan följer en tabell som sammanställer resultatet.

	Hypotes	Chi-två värde	Kritiskt värde vid sannolikhet 5 %	Samband
Fråga 3	Hypotes 1	19,469	9,488	Signifikant
Fråga 4	Hypotes 1	19,061	9,488	Signifikant
Fråga 5	Hypotes 2	28,449	9,488	Signifikant
Fråga 6	Hypotes 3	28,449	9,488	Signifikant
Fråga 7	Hypotes 4	22,735	9,488	Signifikant
Fråga 8	Hypotes 5	12,531	9,488	Signifikant
Fråga 9	Hypotes 6	17,837	9,488	Signifikant
Fråga 10	Hypotes 7	11,918	9,488	Signifikant
Fråga 11	Hypotes 8	4,776	9,488	Ej Signifikant
Fråga 3	Huvudhypotes	9,624	5,991	Signifikant
Fråga 4	Huvudhypotes	19,213	5,991	Signifikant
Fråga 5	Huvudhypotes	3,791	5,991	Ej Signifikant
Fråga 6	Huvudhypotes	7,950	5,991	Signifikant
Fråga 7	Huvudhypotes	19,113	5,991	Signifikant
Fråga 8	Huvudhypotes	8,231	5,991	Signifikant
Fråga 9	Huvudhypotes	13,463	5,991	Signifikant
Fråga 10	Huvudhypotes	0,224	5,991	Ej Signifikant
Fråga 11	Huvudhypotes	0,532	5,991	Ej Signifikant

Tabell 1 Sammanfattning av hypotesernas utfall

6.3 Hypotesprövning

I våra hypoteser har vi uttryckt förväntningar av konsekvenser av att kombiuppdrag förbjuds. Här följer en analys av var och en av hypoteserna utifrån den information som vår undersökning har gett oss.

6.3.1 Revisorns oberoende

Hypotes (h_1): Revisorns oberoende kommer att stärkas.

Vår teori var att revisorns oberoende är viktig för att uppnå en effektiv revision. Att revisionsbyråerna erbjuder redovisningstjänster till sina revisionsklienter påverkar revisorns oberoende. Oberoendet kan ifrågasättas när riktigheten i egna eller anställdas råd ska prövas inom ramen för revisionsuppdraget. För att testa vår hypotes formulerade vi två påståenden.

Påstående 1: Kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn.

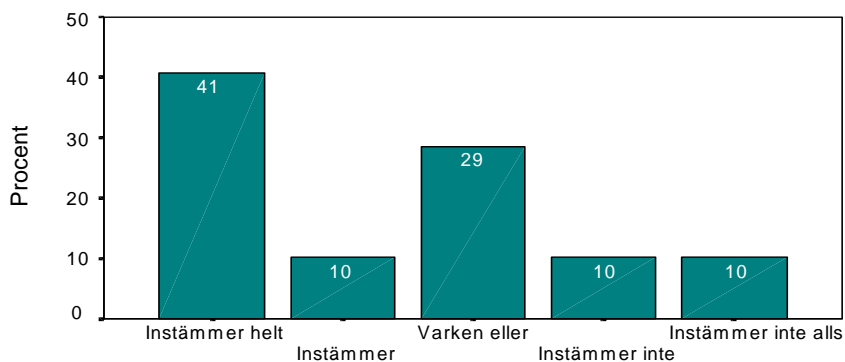


Diagram 6.1 Svansfrekvens – kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn

Påstående 2: Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas.

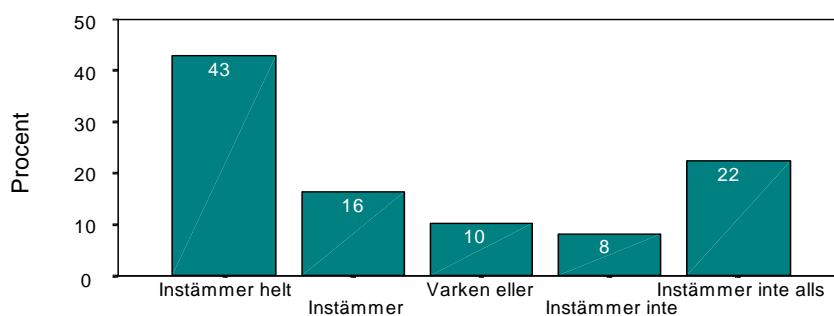


Diagram 6.2 Svansfrekvens - revisorns oberoende stärks

Av diagram 6.1 och 6.2 framgår att mer än hälften av respondenterna instämmer med våra påståenden. Det kritiska värdet enligt Chi-tvåtest ligger över 19 för båda, vilket påvisar att det finns ett starkt samband mellan revisorns oberoende och förekomsten av kombiuppdrag. Vår hypotes accepteras.

6.3.2 Revisorns kompetens

Hypotes (h_2): Revisorns kompetens kommer att försämrans.

Teorin var att antalet små revisionsbyråer ökar. För att få ekonomi i sin verksamhet måste dessa åta sig ett relativt stort antal uppdrag. Detta kan medföra att de inte kan investera tillräckligt i kompetens och ny teknik. Även revisorns kunskap om redovisningsproblem uteblir då den typen av uppdrag inte finns inom byrån. För att testa vår hypotes formulerade vi följande påstående.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns kompetens att minska.

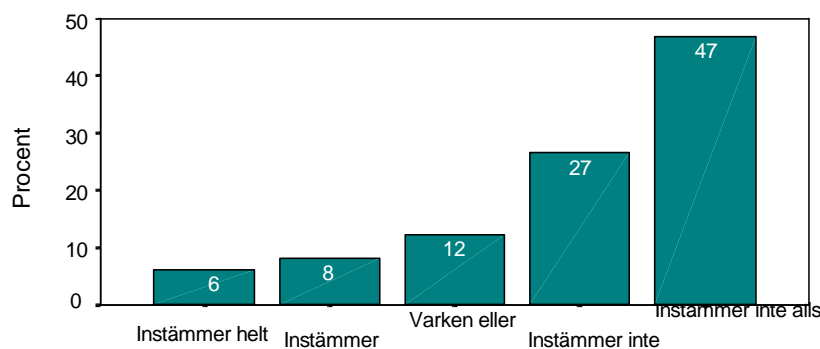


Diagram 6.3 Svarsfrekvens – revisorns kompetens försämrans

I ovanstående diagram kan vi se att 74 % av respondenterna inte instämmer med vårt påstående. Det kritiska värdet enligt Chi-tvåtest ligger över 28, vilket medför att det inte finns något samband mellan revisorns kompetens och förekomsten av kombiuppdrag. Vår hypotes förkastas.

6.3.3 Revisionens kvalitet

Hypotes (h_3): Revisionens kvalitet kommer att minska.

Det teoretiska argumentet var att revisorns insyn i företaget ökar om samma byrå hanterar både redovisning och revision. På så vis får revisorn fortare information om brister eller oegentligheter. Den egna byråns engagemang i redovisningen blir ett incitament för revisorn att göra en omsorgsfull revision då brister som inte upptäcks faller tillbaka på den egna byrån. Väsentlighets- och toleransnivån för fel blir lägre. Följande påstående formulerade vi för att testa vår hypotes.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisionens kvalitet att minska.

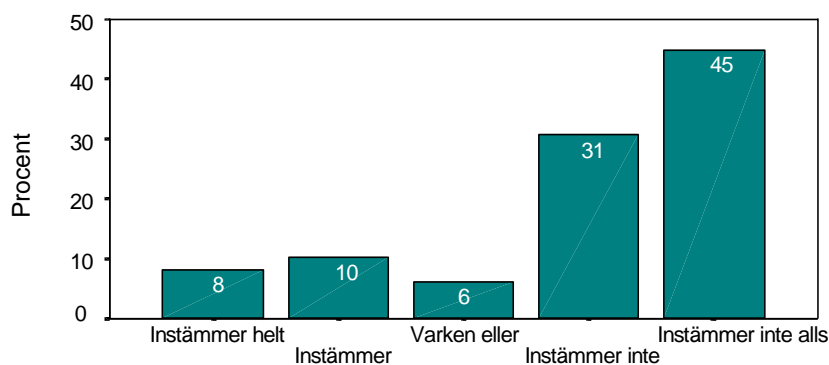


Diagram 6.4 Svarsfrekvens – revisionens kvalitet försämras

76 % av respondenterna (se diagram 6.4) instämmer inte i vårt påstående. Det kritiska värdet enligt Chi-tvåtest ligger över 28, vilket medför att det inte finns något samband mellan revisionens kvalitet och förekomsten av kombiuppdrag. Vår hypotes förkastas.

6.3.4 Årsredovisningens kvalitet

Hypotes (h_4): Årsredovisningens kvalitet kommer att minska.

Den teori vi hade var att den allmänna kvaliteten i årsredovisningen försämras då mindre företag, som saknar egen kompetens att upprätta årsredovisningar, av kostnadsskäl inte anlitar någon annan istället för revisorn. För att testa vår hypotes formulerade vi följande påstående.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer årsredovisningens kvalitet att minska.

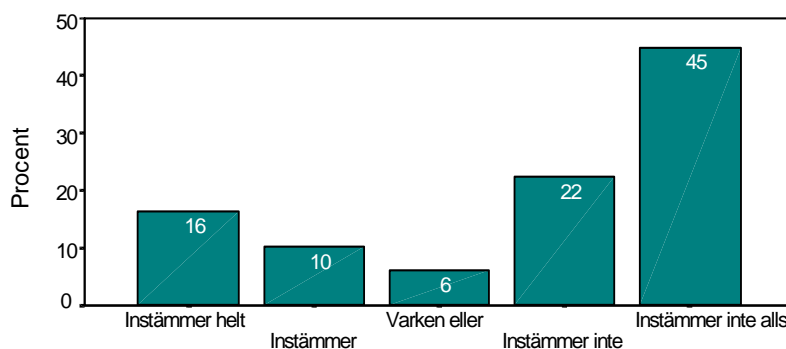


Diagram 6.5 Svarsfrekvens – årsredovisningens kvalitet försämras

Av diagram 6.5 framgår att 67 % av respondenterna inte instämmer med vårt påstående. Det kritiska värdet enligt Chi-tvåtest ligger över 22, vilket medför att det inte finns något samband mellan årsredovisningens kvalitet och förekomsten av kombiuppdrag. Vår hypotes förkastas.

6.3.5 Företagens kostnader

Hypotes (h_5): Företagens kostnader kommer att öka.

Vår teori var att företagens kostnader ökar i form av egen tid eller genom att de måste anlita olika byråer för redovisnings- respektive revisionsuppdrag. Kostnaderna ökar även på grund av att konkurrensen mellan en viss kategori revisorer minskar. Vi formulerade följande påstående för att testa vår hypotes.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer småföretagens kostnader för revision att öka.

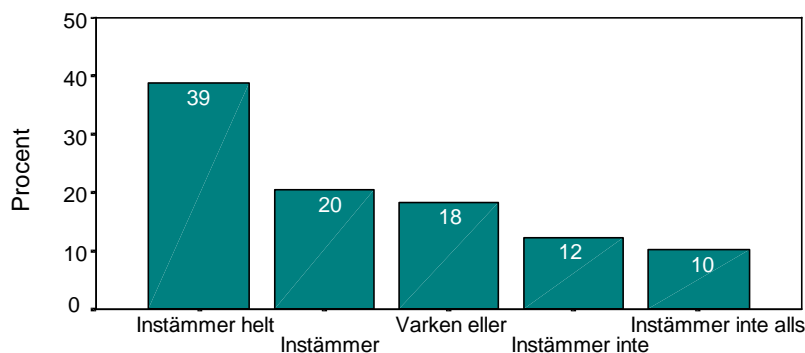


Diagram 6.6 Svarsfrekvens – småföretagens kostnader för revision ökar

Nästan 60 % (se diagram 6.6) av respondenterna instämmer med vårt påstående. Det kritiska värdet enligt Chi-tvåtest ligger på 12, vilket innebär att det finns ett samband mellan företagens kostnader och förekomsten av kombiuppdrag. Dock är detta samband inte lika starkt som vid tidigare hypoteser. Vår hypotes accepteras.

6.3.6 Rådgivningens kvalitet

Hypotes (h_6): Rådgivningens kvalitet kommer att försämrats.

Den teori vi hade var att rådgivningstjänster oftast är knutna till redovisningen. Om revisorn inte kan säkerställa att informationen från redovisningen är tillförlitlig kan kvaliteten på rådgivningen försämrats. För att testa vår hypotes formulerade vi följande påstående.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer kvaliteten på rådgivningen att minska.

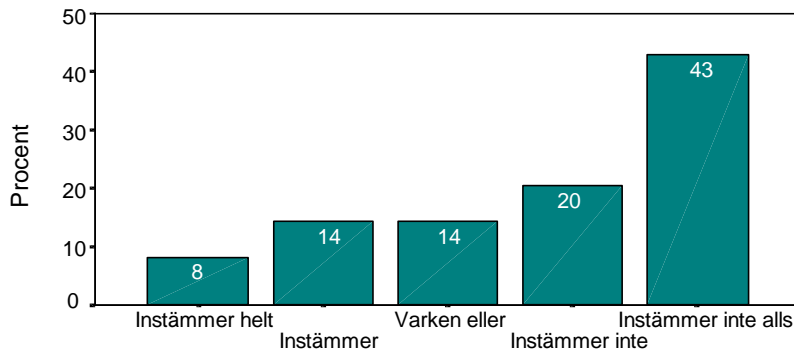


Diagram 6.7 Svarsfrekvens – kvaliteten på rådgivningen försämras

I diagram 6.7 kan vi se att strax över 60 % av respondenterna instämmer inte med vårt påstående. Kritiskt värde enligt Chi-tvåtest ligger över 17, vilket innebär att det inte finns något samband mellan rådgivningens kvalitet och förekomsten av kombiuppdrag. Vår hypotes förkastas.

6.3.7 Rekrytering av arbetskraft

Hypotes (h_7): Det blir svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft.

Teorin var att det blir svårare för revisionsbyråerna att rekrytera medarbetare med hög kompetens då branschens attraktion minskar. Idag sker inkluderingen till revisionsyrket genom att yngre medarbetare arbetar både med revision och med redovisning. Försvinner redovisningen begränsas antalet lämpliga arbetsuppgifter för dessa vilket medför att det blir färre nya revisorer. Vi formulerade följande påstående för att testa vår hypotes.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer det att bli svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna.

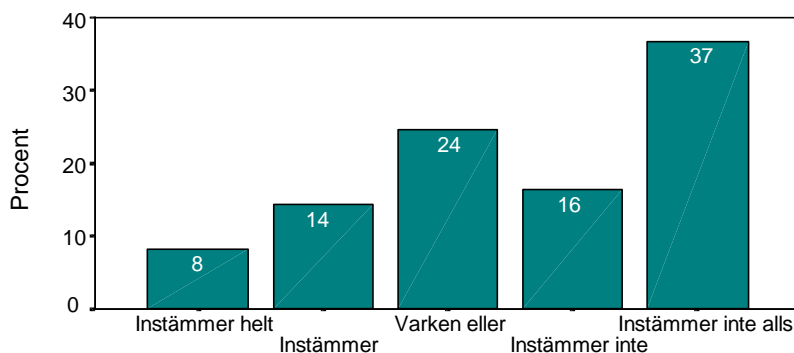


Diagram 6.8 Svarsfrekvens – svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna

Lite fler än hälften (53 %) av respondenterna instämmer inte med vårt påstående. 24 % har inte tagit ställning och 22 % instämmer. Kritiskt värde enligt Chi-tvåtest ligger på strax under 12, vilket innebär att det finns ett samband mellan revisionsbyråernas rekryteringsmöjligheter och förekomsten av kombiuppdrag. Dock är detta samband inte lika starkt som vid vissa tidigare hypoteser. Vår hypotes förkastas.

6.3.8 Redovisningsmarknadens konkurrens

Hypotes (h_8): Redovisningsmarknadens konkurrens kommer att öka.

Det teoretiska argumentet var att konkurrensen mellan dem som erbjuder redovisningstjänster ökar. Men det kan även innebära att redovisnings- och revisionsmarknaden koncentreras så att det blir svårare för nya byråer att etablera sig.

Påstående: Om kombiuppdrag förbjuds kommer redovisningsmarknadens konkurrens att öka.

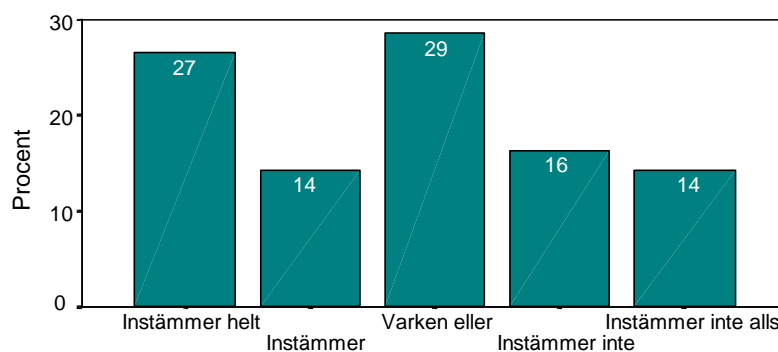


Diagram 6.9 Svansfrekvens – redovisningsmarknadens konkurrens ökar

Av diagram 6.9 framgår att det förekommer en stor spridning av respondenternas uppfattning. Cirka 30 % vardera instämmer inte respektive vare sig instämmer eller inte instämmer, medan cirka 40 % instämmer. Kritiskt värde enligt Chi-tvåtest ligger en bit under 5, vilket innebär att respondenternas svar inte är signifikanta. Vi kan därför inte göra något uttalande om detta påstående. Vår hypotes accepteras.

6.4 Attitydanalys

Syftet med vår undersökning har även varit att se om det finns någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter. Här följer en analys av var och en av enkätens påståenden uppdelat på revisorer respektive redovisningskonsulter. För att åskådligheten ska bli bättre har vi valt att gruppera om svaren så att ”instämmer helt” och ”instämmer” redovisas som ”instämmer” och ”instämmer inte” och ”instämmer inte alls” redovisas som ”instämmer inte”. För att testa sambandet har vi formulerat nedanstående huvudhypotes.

Huvudhypotes (h_0): Attityd och yrkeskår är oberoende av varandra.

6.4.1 Kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn

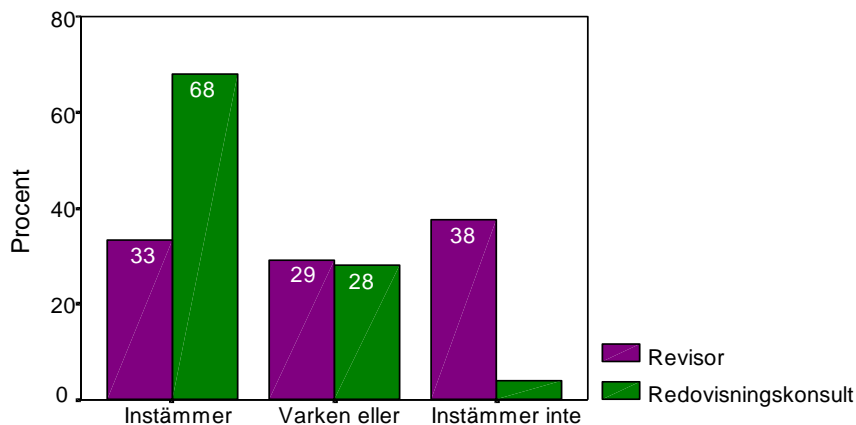


Diagram 6.10 kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn.

Av ovanstående diagram framgår det att det finns en markant skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter om vårt påstående om revisorns självgranskningshot. Hela 68 % av redovisningskonsulterna anser att kombiuppdrag är ett självgranskningshot för revisorn. När det gäller revisorerna så är åsikten delad. Nästan lika många av revisorerna instämmer som inte instämmer med påståendet.

6.4.2 Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas

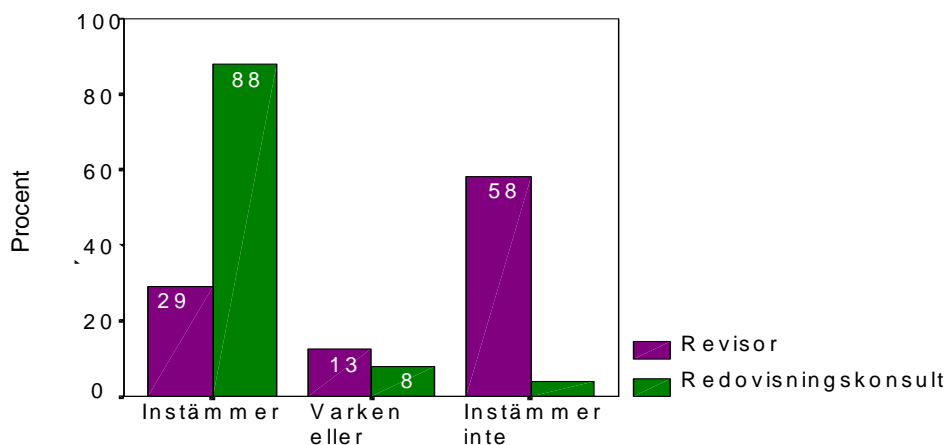


Diagram 6.11 revisorns oberoende stärks

I diagram 6.11 visar det sig att även när det gäller påståendet om att revisorns oberoende stärks är det en klar majoritet av redovisningskonsulterna som instämmer med påståendet medan de flesta revisorerna inte instämmer.

6.4.3 Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns kompetens att minska

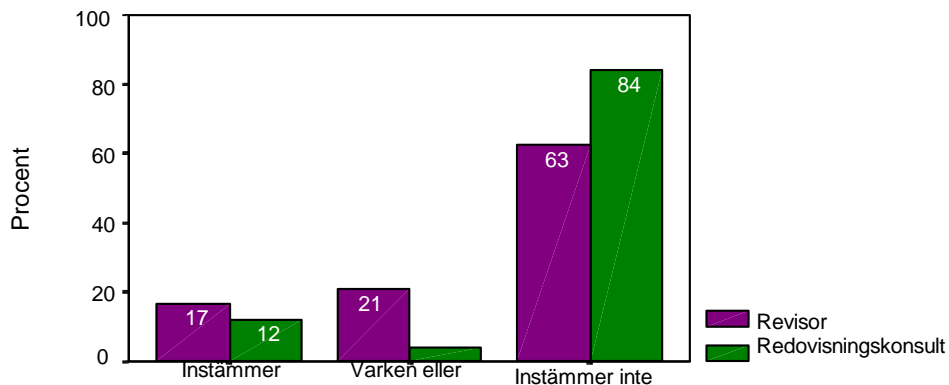


Diagram 6.12 revisorns kompetens försämras

Övervägande av de revisorer och redovisningskonsulter (se diagram 6.12) som har svarat på vår enkät instämmer inte med påståendet att revisorns kompetens försämras om kombiuppdrag förbjuds. Vi kan dock inte göra något generellt uttalande då Pearson Chi-tvåtest visar att svaren inte är signifikanta.

6.4.4 Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisionens kvalitet att minska

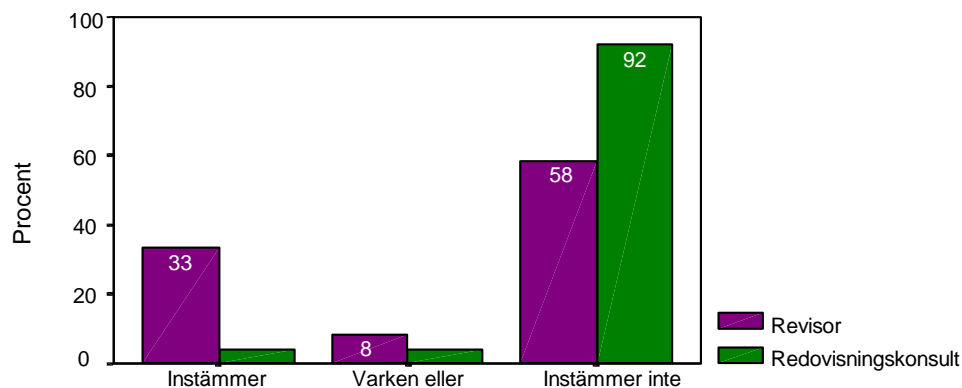


Diagram 6.13 revisionens kvalitet försämras

Av diagram 6.13 framgår det att nästan alla redovisningskonsulterna och nästan 60 % av revisorerna inte instämmer i påståendet att revisionens kvalitet försämras medan 33 % av revisorerna instämmer.

6.4.5 Om kombiuppdrag förbjuds kommer årsredovisningens kvalitet att minska

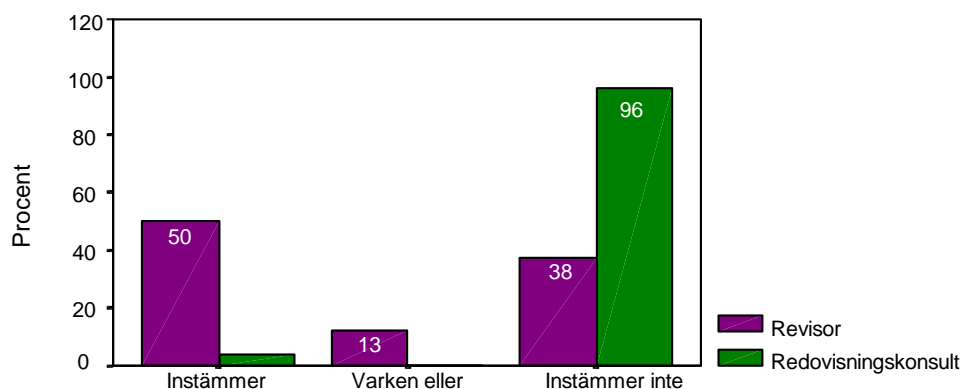


Diagram 6.14 årsredovisningens kvalitet försämras

Av ovanstående diagram framgår det att hälften av revisorerna instämmer med påståendet att årsredovisningens kvalitet försämras medan 38 % inte instämmer. Hela 96 % av redovisningskonsulterna tror inte att årsredovisningens kvalitet försämras.

6.4.6 Om kombiuppdrag förbjuds kommer småföretagens kostnader för revision att öka

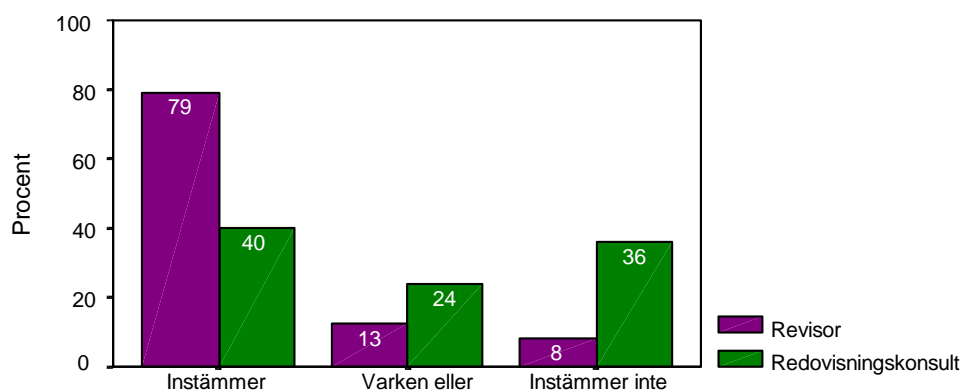


Diagram 6.15 småföretagens kostnader för revision ökar

79 % (se diagram) av revisorerna instämmer med påståendet att småföretagens kostnader för revision ökar. När det gäller redovisningskonsulterna är uppfattningen splittrad. Nästan lika många instämmer som inte instämmer.

6.4.7 Om kombiuppdrag förbjuds kommer kvaliteten på rådgivningen att minska

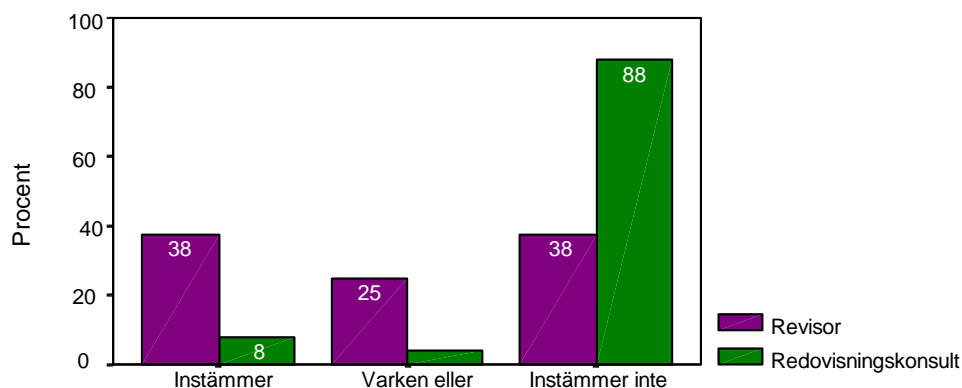


Diagram 6.16 kvaliteten på rådgivningen försämras

Övervägande av redovisningskonsulterna (se diagram 6.16) instämmer inte med påståendet att kvaliteten på rådgivningen försämras. När det gäller revisorerna så är uppfattningen splittrad. Lika många (38 %) instämmer som inte instämmer och 25 % varken instämmer eller inte instämmer.

6.4.8 Om kombiuppdrag förbjuds kommer det att bli svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna

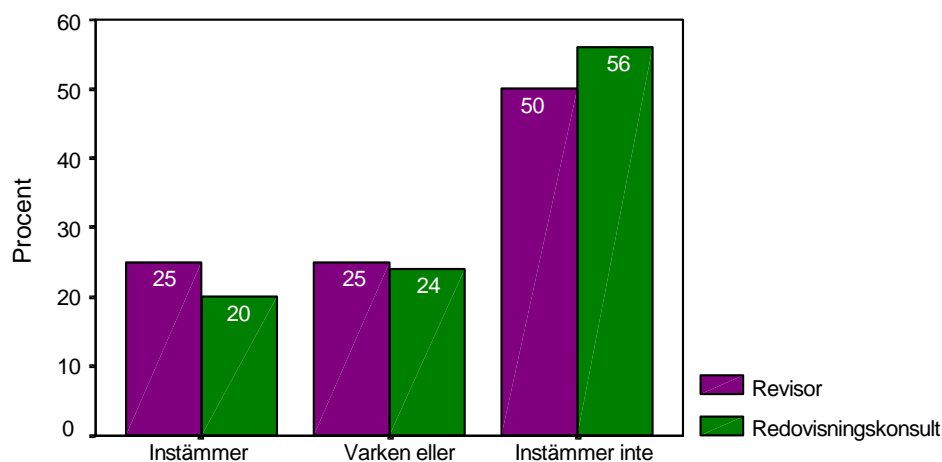


Diagram 6.17 det blir svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna

I ovanstående diagram kan vi se att revisorernas och redovisningskonsulternas uppfattning angående revisionsbyråernas möjligheter att rekrytera arbetskraft är lika. Strax över hälften instämmer inte i vårt påstående, medan en fjärdedel instämmer och en fjärdedel varken instämmer eller inte instämmer. Vi kan dock inte göra något generellt uttalande då Pearson Chi-tvåtest visar att svaren inte är signifikanta.

6.4.9 Om kombiuppdrag förbjuds kommer redovisningsmarknadens konkurrens att öka

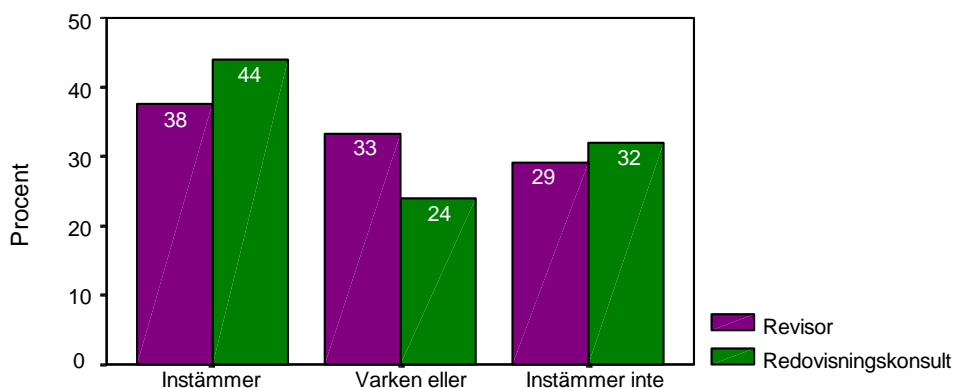


Diagram 6.18 redovisningsmarknadens konkurrens att ökar

Även här (se diagram 6.18) är revisorernas och redovisningskonsulternas uppfattning lika. Respondenternas svar är relativt jämnt fördelade över de tre kategorierna. Inte heller här kan vi göra något generellt uttalande då Pearson Chi-tvåtest visar att svaren inte är signifikanta.

6.5 Summering av hypotesernas utfall

Vilka blir konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds? Finns det någon skillnad i uppfattning mellan revisorer och redovisningskonsulter?

I vår undersökning har vi kommit fram till att om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas (h_1). De allra flesta redovisningskonsulterna är av denna uppfattning. När det gäller revisorerna så är meningen delad. Dock anser merparten av revisorerna att revisorns oberoende inte kommer att stärkas.

Vidare har vi kommit fram till att revisorns kompetens inte kommer att minska (h_2). Övervägande del av de revisorer och redovisningskonsulter som har svarat på vår enkät har denna uppfattning. Vi kan dock inte göra något generellt uttalande vad gäller attitydfördelningen då Pearson Chi-tvåtest visar att svaren inte är signifikanta.

Inte heller revisionens kvalitet kommer att minska (h_3). Nästan alla redovisningskonsulterna och två tredjedelar av revisorerna har denna uppfattning. En tredjedel av revisorerna anser dock att revisionens kvalitet kommer att minska.

Kvaliteten på årsredovisningen kommer inte heller att minska (h_4). Denna uppfattning delas av nästan alla redovisningskonsulter. Revisorernas uppfattning är däremot delad. Hälften av revisorerna anser att kvaliteten på årsredovisningen försämras medan en tredjedel anser att den inte försämras.

När det gäller företagets kostnader så har vi i vår undersökning kommit fram till att dessa kommer att öka (h_5). Övervägande del av revisorerna har denna uppfattning. När det gäller redovisningskonsulterna är uppfattningen splittrad. Nästan lika många anser att företagets kostnader ökar som att de inte ökar.

Vidare har vi kommit fram till att kvaliteten på rådgivningen inte kommer att försämrans (h_6). De flesta av redovisningskonsulterna har denna uppfattning. Revisorernas uppfattning är splittrad. Det är lika många revisorer som anser att kvaliteten på rådgivningen kommer att försämrans som inte anser det.

Vi har också kommit fram till att det inte blir svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft (h_7). Revisorernas och redovisningskonsulternas uppfattning är här lika. Strax över hälften anser inte att det blir svårare, medan en fjärdedel anser att det blir svårare och en fjärdedel vet inte. Vi kan dock inte göra något generellt uttalande när det gäller attitydfördelningen då Pearson Chi-tvåtest visar att svaren inte är signifikanta.

Vad gäller redovisningsmarknadens konkurrens (h_8) kan vi inte göra något uttalande då respondenternas svar inte är signifikant enligt Chi-tvåtestet. Inte heller attitydfördelningen är signifikant. Dock är uppfattningen hos de revisorer och redovisningskonsulter som har svarat på vår enkät relativt jämnt fördelad över de tre kategorierna.

När det gäller uppfattningen kan vi genomgående se att redovisningskonsulterna är relativt samstämmiga medan revisorerna många gånger skiljer sig i uppfattning.

6.6 Totala attityden till förslaget om att kombiuppdrag förbjuds

För att totalt sätt kunna testa om attityd och yrkeskår är oberoende av varandra har vi kodat om enkäten manuellt. Svartalternativen ”instämmer helt” och ”instämmer” tolkade vi som positiva i fråga tre, fyra och elva medan vi tolkade dem som negativa i fråga fem till och med tio. Svartalternativet ”varken eller” tolkade vi som likgiltig i alla frågorna och svartalternativen ”instämmer inte” och ”instämmer inte alls” tolkade vi som negativa i fråga tre, fyra och elva och som positiva i fråga fem till och med tio. Utfallet för om respondenten var positiv eller negativ bestämde vi till att vid fem eller fler positiva svar var respondenten positiv och vid fem eller fler negativa svar var han/hon negativ. I annat fall var han/hon likgiltig.

Huvudhypotes (h_0): Attityd och yrkeskår är oberoende av varandra

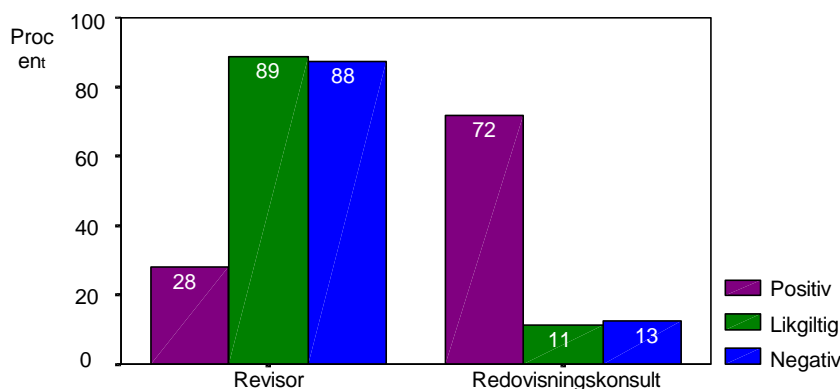


Diagram 6.19 respondenternas inställning till förslaget att förbjuda kombiuppdrag

Av revisorerna (se diagram 6.19) är lika många likgiltiga till förslaget som negativa. Bara ett fåtal är positiva. Motsatt inställning har redovisningskonsulterna. Där de allra flesta är positiva. Kritiskt värde enligt Pearson Chi-tvåtest är 16, vilket innebär att det finns ett samband mellan attityd och yrkeskår. Vår huvudhypotes förkastas.

6.7 Kapitelsammanfattning

Av de totalt 49 som har svarat på vår enkät är 24 revisorer och 25 redovisningskonsulter. Av dessa har 18 uppgett att det förekommer kombiuppdrag på den byrå som de arbetar på medan 31 har uppgett att det inte förekommer. I undersökningen har vi kommit fram till att om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas och företagens kostnader att öka. Det finns däremot inget i vår undersökning som visar på att revisorns kompetens, revisionens kvalitet, årsredovisningens kvalitet eller rådgivningens kvalitet kommer att försämrats om kombiuppdrag förbjuds. Inte heller tyder den på att det skulle bli svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft. När det gäller redovisningsmarknadens konkurrens kan vi inte göra något uttalande då respondenternas svar inte är signifikant. Vidare kan vi se att redovisningskonsulterna genomgående är relativt samstämmiga medan revisorernas uppfattning många gånger skiljer sig åt. När vi tolkat om varje respondents svar till positiv, likgiltig eller negativ framgick det att av revisorerna är lika många negativa som likgiltiga till förslaget om att kombiuppdrag förbjuds. Bara ett fåtal är positiva. Motsatt inställning har redovisningskonsulterna. Där de allra flesta är positiva.

7 SLUTSATS

I detta kapitel svarar vi på uppsatsens syfte och drar egna slutsatser utifrån den information som vår undersökning har gett oss. Kapitlet avslutas med förslag till framtida forskning.

I denna studie har vi studerat konsekvenserna av att kombiuppdrag förbjuds. Vi har även studerat om det finns ett samband mellan uppfattning och yrkeskår, det vill säga om man är revisor eller redovisningskonsult. En enkätundersökning riktades härvid till 50 revisorer och 50 redovisningskonsulter.

Undersökningen visar att om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas. Att revisionsbyråerna erbjuder redovisningstjänster till sina revisionsklienter påverkar revisorns oberoende. Oberoendet kan ifrågasättas när riktigheten i egna eller anställdas råd ska prövas inom ramen för revisionsuppdraget. Revisorns oberoende är viktig för att uppnå en effektiv revision.

Vidare visar undersökningen att företagens kostnader kommer att öka om kombiuppdrag förbjuds. Vårt antagande är att detta kommer att ske i form av egen tid eller genom att företagen måste anlita olika byråer för redovisnings- respektive revisionsuppdrag. Vi tror att en del organisationer, som ett led i att försöka minska företagens kostnader, kommer att kämpa för att den lagstadgade revisionsplikten i mindre företag avskaffas. Vi tror att de små aktiebolagen inte behöver revision i samma utsträckning som de större företagen. Om revisionsplikten för mindre företag slopas kommer det att få konsekvenser för företagens intressenter. Intressenterna kommer inte att få samma information om företagets ekonomiska ställning som tidigare. Vi anser dock att bankerna och andra kreditgivare kommer att ställa krav även i framtiden för att få informationen, men den kommer inte att vara i den utsträckning som den är idag.

Det finns inget i vår undersökning som visar på att revisorns kompetens kommer att försämrats om kombiuppdrag förbjuds. Antagandet att förbud mot kombiuppdrag skulle medföra att antalet små revisionsbyråer som inte skulle ha möjlighet att investera tillräckligt i kompetens och ny teknik skulle öka är inte korrekt. Inte heller antagandet att revisorns kunskap om redovisningsproblem uteblir är korrekt.

Att revisionens kvalitet skulle försämrats om kombiuppdrag förbjuds visar inte vår undersökning på. Antagandet att revisorns insyn i företaget är större och att han/hon fortare får information om brister eller oegentligheter om samma byrå hanterar både redovisning och revision är inte korrekt. Antagandet att väsentlighets- och toleransnivån för fel är lägre då brister som inte upptäcks faller tillbaka på den egna byrån är inte heller korrekt.

Inte heller finns det något i undersökningen som visar på att årsredovisningens kvalitet kommer att försämrats om kombiuppdrag förbjuds. Antagandet att mindre företag, som inte har egen kompetens att upprätta årsredovisningar, av kostnadsskäl inte skulle anlita någon annan istället för revisorn är inte korrekt.

I vår undersökning finns det inget som visar på att rådgivningens kvalitet kommer att försämrans om kombiuppdrag förbjuds. Antagandet att rådgivningstjänster oftast är knutna till redovisningen och att kvaliteten på rådgivningen försämrans om revisorn inte kan säkerställa att informationen från redovisningen är tillförlitlig är inte korrekt.

Vår undersökning visar även att det inte blir svårare för revisionsbyråerna att rekrytera arbetskraft om kombiuppdrag förbjuds. Antagandet att branschens attraktion minskar är inte korrekt. Inte heller antagandet att antalet lämpliga arbetsuppgifter för yngre medarbetare begränsas är korrekt.

Då det gäller redovisningsmarknadens konkurrens är det osäkert hur den kommer att påverkas. I undersökningen fick vi inget signifikant utfall, vilket gör att vi inte kan dra några generella slutsatser angående detta. Vi tror däremot inte att konkurrensen kommer att påverkas. Antagligen kommer de revisionsbyråer som idag har kombiuppdrag att bryta ut redovisningstjänsterna till ett annat bolag inom koncernen då förbudet inte gäller företag inom samma revisionsgrupp. Vi tror även att samarbetet mellan revisionsbyråerna ökar genom att de ”byter” klienter med varandra. Den ena revisionsbyrån biträder företaget med redovisningstjänster och den andra utför revisionen och vice versa.

Lika många revisorer som redovisningskonsulter har svarat på vår enkät, vilket gör att vi kan göra uttalanden om sambandet mellan uppfattning och yrkeskår. När det gäller uppfattningen kan vi genomgående se att redovisningskonsulterna är relativt samstämmiga medan revisorerna många gånger skiljer sig åt.

Totalt sätt av dom som har svarat har en tredjedel uppgett att kombiuppdrag förekommer på den byrå där de arbetar medan två tredjedelar har uppgett att det inte förekommer. Tittar vi enbart på revisorerna är fördelningen tvärtom det vill säga två tredjedelar har uppgett att kombiuppdrag förekommer och en tredjedel att det inte förekommer. Av redovisningskonsulterna har nästan alla uppgett att det inte förekommer där de arbetar.

När vi tolkat om varje respondents svar till positiv, likgiltig eller negativ framgick det att av revisorerna var lika många negativa som likgiltiga till förslaget om att kombiuppdrag förbjuds. Ett fåtal var positiva. Av redovisningskonsulterna var de flesta positiva till förslaget. Ett fåtal var negativa eller likgiltiga. Detta tror vi beror på att redovisningskonsulterna inte har något att förlora på att kombiuppdrag förbjuds. Nästan alla av de redovisningskonsulter som har svarat på vår enkät har uppgett att kombiuppdrag inte förekommer där de arbetar, vilket vi anser har en stor inverkan på deras svar. När det gäller revisorerna så har de mer att förlora på att kombiuppdrag förbjuds, vilket vi tror har påverkat deras inställning. Det har också visat sig i vår undersökning att två tredjedelar av de revisorer som har svarat på vår enkät har uppgett att kombiuppdrag förekommer där de arbetar. Ett förbud skulle för dem innebära i minsta fall en omorganisation, kanske mer. Detta tror vi har påverkat deras inställning.

7.1 Förslag till framtida forskning

Då vi läste igenom remissvaren på promemorian framkom det att väldigt många anser att om förslaget att förbjuda kombiuppdrag går igenom så vill de att den

lagstadgade revisionsplikten för de små företagen slopas. Det skulle vara intressant att undersöka vilka konsekvenser som uppkommer om revisionsplikten för småföretagen slopas. Idag får många intressenter information om företagen genom deras årsredovisning. Därför skulle det vara intressant att undersöka hur intressenterna ställer sig till att den lagstadgade revisionsplikten slopas och hur företagen skulle välja att göra. Skulle de även i fortsättningen göra revision i sitt företag fastän de inte var tvungna till det?

Vidare skulle det varit intressant att undersöka hur marknaden för revision och redovisning utvecklas om kombiuppdrag förbjuds. Skulle revisionsbyråerna renodla sin verksamhet eller skulle de bilda nya företag inom samma koncern som även fortsättningsvis arbetar med redovisning? Hur kom redovisningsbyråernas marknad att utvecklas? Skulle fler bli legitimerade redovisningskonsulter eller skulle det skapas en oseriös marknad?

Referenslista

Andersson, S (1979) *Positivism kontra hermeneutik*, Korpen, Göteborg

Aronsson, Å (1999) *SPSS – En introduktion till basmodulen*, Studentlitteratur, Lund

Balans (2004) ”När rådgivning var en inkörsport till revisionen...”, *Balans*, nr 8-9, s. 42

BRÅ, Brottsförebyggande rådet (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004), Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Bytoft-Nyaas, E (2004) ”Att ange källa, skriva citat och noter: en introduktion till Harvardsystemet” (elektroniskt 8 December 2004)
Tillgänglig på: <http://www.hb.se/bib/harvard/refher.asp>

Christensen, L och Andersson, N och Carlsson, C och Haglund, L (2001) *Marknadsundersökning – en handbok* (2:a uppl.) Studentlitteratur, Lund

Dunn, J (1996) *Auditing – theory and practice* (2:a uppl.), Prentice Hall

Engerstedt, U och Strömquist, A (2003) ”Revisorernas opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler”, *Balans*, 10 oktober, s. 36-42

Ekelund, H (2002) ”Konsulttjänster: Revisorernas okända miljardklipp”, *Veckans Affärer*, 15 april

Eriksson, L.T och Wiedersheim-Paul, F (1997) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber AB, Stockholm

FAR (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

FAR (2004a) *FARs revisionsbok 2004*, FAR FÖRLAG AB, Stockholm

FAR (2004b) ”Frågor och svar” (elektroniskt 15 November 2004)
Tillgänglig på: <http://www.far.se/faq.asp?id=39>

FAR (2004c) ”Frågor och svar” (elektroniskt 6 Januari 2005)
Tillgänglig på: <http://www.far.se/faq.asp?id=39>

FSR, Fristående Sparbankers Riksförbund (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Företagarna (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Johansson, A (1997) *Att förstå rådgivning till småföretagare*, Academia Adacta AB, Bjärred

Johansson-Lindfors, M-B (1993) *Att utveckla kunskap: om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*, Studentlitteratur, Lund

Justitiedepartementet (2003) ”Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004) Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Några frågor om revision](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Några_frågor_om_revision)

Kammarrätten i Jönköping (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Konsultguiden (2004) (elektroniskt 24 November 2004)
Tillgänglig på: <http://www.affärsvarlden.se/article.jsp?article=50398>

LRF, Lantbrukarnas Riksförbund (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Moberg, K (2003) *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik AB, Stockholm

Mönsteds, M (1985) *Små virksomheder i rådgivningssystemet*, Nyt fra samfundsvideenskaberne, Köpenhamn

Olsson, A och Skärvad, P-H (2001) *Företagsekonomi 99*, Liber Ekonomi, Malmö

Patel, R och Davidson, B (1991) *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund

PRV, Patent- och registreringsverket (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Riksrevisionen (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004),
Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Riksskatteverket (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004), Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Saunders, M och Lewis, P och Thornhill, A (2003) *A Research methods for business students* (3:e uppl.), Prentice Hall

SCB, Statistiska Centralbyrån (2004) (elektroniskt 24 November 2004) Tillgänglig på: <http://www.ssd.scb.se/databaser/makro/visavar.asp?omradekod=NV&deltabell=05&h>

SRF, Sveriges Redovisningskonsulter Förbund (2004) (elektroniskt 15 November 2004) Tillgänglig på: <http://www.srfkonsult.se/top.shtml>

SRS, Svenska Revisorsamfundet (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004), Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Svenning, Conny (2000) *Metodboken* (4:e uppl.), Lorentz förlag, Eslöv

Svenskt Näringsliv (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004), Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Thomasson, J och Arvidson, P och Lindquist, H och Larson, O och Rohlin, L (1986) *Den nya affärsredovisningen* (12:e uppl.), Liber Ekonomi, Malmö

ÖpWC, Öhrlings PricewaterhouseCoopers (2003) ”Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision” (elektroniskt 15 November 2004), Tillgänglig på: [http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning av remissyttranden](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/12638/Sammanställning_av_remissyttranden)

Bilaga 1

Hej!

Vilka blir konsekvenserna om kombiuppdrag förbjuds? I vår kandidatuppsats utreder vi revisorers och redovisningskonsulters uppfattning om vilka konsekvenserna blir om Justitiedepartementets lagförslag angående kombiuppdrag genomförs. Med kombiuppdrag avses uppdrag där revisionsbyrån biträder en revisionsklient med redovisningstjänster d v s där någon, som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn, deltar i upprättandet av den bokföring som sedan skall granskas av revisorn.

Vi är två ekonomistuderande från Högskolan i Kristianstad som skulle vara mycket tacksamma om du vill hjälpa oss genom att besvara vår enkät. Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och resultatet av undersökningen kommer att visas i tabeller och diagram samt i slutsatser. Du kan välja mellan att skicka din svarsenkät till nedanstående adress eller att faxa den senast den 17 december 2004. För att du inte ska få påminnelse av oss, ber vi dig att bifoga sidan med kontrollnumret. Är du intresserad av resultatet sätter du ett kryss i rutan på nästa sida så skickar vi via email ett exemplar av vår uppsats i pdf-format när den är godkänd.

Har du synpunkter eller frågor är du välkommen att kontakta oss via email eller telefon.

Tack för din medverkan!

Eva och Linda
Högskolan i Kristianstad

Svaret skickas till:

Faxnummer: xxxxxxxxxx

Email: xxxxxxxxxx
Eva Johansson xxxxxxxxxx
Linda Tillman xxxxxxxxxx

Handledare:
Univ.adjunkt Christer Nilsson xxxxxxxxxx

OBS! Bifoga detta papper till ditt svar

Kontrollnummer:

Ja tack, jag vill gärna ha ett exemplar av uppsatsen via email.

Enkät - Vilka blir konsekvenserna om kombiuppdrag förbjuds?

1. Vilken yrkeskår tillhör du?

_0 Godkänd/auktoriserad revisor _1 Redovisningskonsult

2. Förekommer kombiuppdrag på den byrå som du arbetar på?

_0 Ja _1 Nej _2 Vet inte

Nedan följer en del påståenden med olika svarsalternativ från instämmer helt till instämmer inte alls. För oss är det intressant att ta del av din uppfattning.

3. Kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

4. Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

5. Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns kompetens att minska.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

6. Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisionens kvalitet att minska.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

7. Om kombiuppdrag förbjuds kommer årsredovisningens kvalitet att minska.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

8. Om kombiuppdrag förbjuds kommer småföretagens kostnader för revision att öka.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

9. Om kombiuppdrag förbjuds kommer kvalitén på rådgivningen att minska.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

10 Om kombiuppdrag förbjuds kommer det att bli svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

11. Om kombiuppdrag förbjuds kommer redovisningsmarknadens konkurrens att öka.

instämmer helt _0 _1 _2 _3 _4 instämmer inte alls

Bilaga 2**Frekvenstabeller över inkomna svar****Vilken yrkeskår tillhör du?**

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Revisor	24	49,0	49,0	49,0
Redovisningskonsult	25	51,0	51,0	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Förekommer kombiuppdrag på den byrå som du arbetar på?

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Ja	18	36,7	36,7	36,7
Nej	31	63,3	63,3	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	20	40,8	40,8	40,8
Instämmer	5	10,2	10,2	51,0
Varken eller	14	28,6	28,6	79,6
Instämmer inte	5	10,2	10,2	89,8
Instämmer inte alls	5	10,2	10,2	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	21	42,9	42,9	42,9
Instämmer	8	16,3	16,3	59,2
Varken eller	5	10,2	10,2	69,4
Instämmer inte	4	8,2	8,2	77,6
Instämmer inte alls	11	22,4	22,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer kvaliteten på rådgivning att minska

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	4	8,2	8,2	8,2
Instämmer	7	14,3	14,3	22,4
Varken eller	7	14,3	14,3	36,7
Instämmer inte	10	20,4	20,4	57,1
Instämmer inte alls	21	42,9	42,9	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns kompetens att minska.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	3	6,1	6,1	6,1
Instämmer	4	8,2	8,2	14,3
Varken eller	6	12,2	12,2	26,5
Instämmer inte	13	26,5	26,5	53,1
Instämmer inte alls	23	46,9	46,9	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisionens kvalitet att minska.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	4	8,2	8,2	8,2
Instämmer	5	10,2	10,2	18,4
Varken eller	3	6,1	6,1	24,5
Instämmer inte	15	30,6	30,6	55,1
Instämmer inte alls	22	44,9	44,9	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer årsredovisningens kvalitet att minska.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	8	16,3	16,3	16,3
Instämmer	5	10,2	10,2	26,5
Varken eller	3	6,1	6,1	32,7
Instämmer inte	11	22,4	22,4	55,1
Instämmer inte alls	22	44,9	44,9	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer småföretagens kostnader för revision att öka.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	19	38,8	38,8	38,8
Instämmer	10	20,4	20,4	59,2
Varken eller	9	18,4	18,4	77,6
Instämmer inte	6	12,2	12,2	89,8
Instämmer inte alls	5	10,2	10,2	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer det att bli svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	4	8,2	8,2	8,2
Instämmer	7	14,3	14,3	22,4
Varken eller	12	24,5	24,5	46,9
Instämmer inte	8	16,3	16,3	63,3
Instämmer inte alls	18	36,7	36,7	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Om kombiuppdrag förbjuds kommer redovisningsmarknadens konkurrens att öka.

	Frekvens	Procent	Giltig Procent	Ackumulerad Procent
Instämmer helt	13	26,5	26,5	26,5
Instämmer	7	14,3	14,3	40,8
Varken eller	14	28,6	28,6	69,4
Instämmer inte	8	16,3	16,3	85,7
Instämmer inte alls	7	14,3	14,3	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Bilaga 3

Korstabeller över attitydanalysen

Fråga 3

		Kombiuppdrag innebär ett självgranskningshot för revisorn.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	8	7	9	24
	Redovisningskonsult	17	7	1	25
Total		25	14	10	49

Fråga 4

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns oberoende att stärkas.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	7	3	14	24
	Redovisningskonsult	22	2	1	25
Total		29	5	15	49

Fråga 5

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisorns kompetens att minska.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	4	5	15	24
	Redovisningskonsult	3	1	21	25
Total		7	6	36	49

Fråga 6

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer revisionens kvalitet att minska.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	8	2	14	24
	Redovisningskonsult	1	1	23	25
Total		9	3	37	49

Fråga 7

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer årsredovisningens kvalitet att minska.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	12	3	9	24
	Redovisningskonsult	1		24	25
Total		13	3	33	49

Fråga 8

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer småföretagens kostnader för revision att öka.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	19	3	2	24
	Redovisningskonsult	10	6	9	25
Total		29	9	11	49

Fråga 9

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer kvaliteten på rådgivningen att minska.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	9	6	9	24
	Redovisningskonsult	2	1	22	25
Total		11	7	31	49

Fråga 10

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer det att bli svårare att rekrytera arbetskraft till revisionsbyråerna.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	6	6	12	24
	Redovisningskonsult	5	6	14	25
Total		11	12	26	49

Fråga 11

		Om kombiuppdrag förbjuds kommer redovisningsmarknadens konkurrens att öka.			Total
		Instämmer	Varken eller	Instämmer inte	
Vilken yrkeskår tillhör du?	Revisor	9	8	7	24
	Redovisningskonsult	11	6	8	25
Total		20	14	15	49