



Institutionen för Ekonomi
FEC 650

Kandidatarbete
Höstterminen 2003

Regelstyrning eller självreglering

– skiljer sig revisorns bedömning åt?

Författare:

Marie Berg
Emma Petersson

Handledare:

Torbjörn Tagesson

Sammanfattning

Titel	Regelstyrning eller självreglering – skiljer sig revisorns bedömning åt?
Författare	Marie Berg Emma Petersson
Handledare	Torbjörn Tagesson
Institution	Institutionen för ekonomi Högskolan i Kristianstad
Kurs	FEC 650, Kandidatarbete 10 p
Syfte	Syftet med uppsatsen är att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende.
Metod	Vi har antagit ett positivistiskt förhållningssätt och valt en deduktiv ansats då vi utgår från existerande teorier för att få svar på vårt syfte. En explorativ intervju genomfördes som utgjorde grunden för vår enkätundersökning. Undersökningen gjordes via mail och innehöll tio case, framtagna utifrån analysmodellens fem oberoendehot. Enkäten mailades ut till ca 100 revisorer som valdes ut genom ett systematiskt urval.
Slutsats	Genom analysen av det empiriska materialet kan vi konstatera att införandet av analysmodellen inte har lett till någon större förändring vad gäller revisorernas bedömningar. Analysmodellen har inte heller medfört att man kan ta sig an fler uppdrag nu än tidigare. Trots att skiftet från regelverk till självreglering inte medfört att revisorernas bedömningar förändrats har det medfört att revisorns medvetenhet gällande sitt oberoende har ökat.

Abstract

The purpose of this essay is to examine if the judgments of accountants differ, in different cases, between the old and the new law. The method we used to investigate the differences was a combination of experimental and non experimental. Our analysis is based on a survey investigation with ten cases. These cases are produced from a model in which the accountant tests his independence. The survey was sent by mail to about a hundred accountants. The result of our investigation shows that the judgments don't differ between the laws. The accountant has become more aware of his independence due to the self regulation in the new law.

Innehållsförteckning

1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Uppsatsens disposition	8
1.6 Kapitelsammanfattning	8
2 Vetenskaplig metod	9
2.1 Kapitelsammanfattning	9
3 Analysmodellen	10
3.1 Analysmodellen.....	10
3.1.1 Identifiering av olika hot	10
3.1.2 Motåtgärder	12
3.1.3 Dokumentation	12
3.2 Flödesschema	13
3.2.1 Förtydligande av flödesschema.....	14
3.3 Kapitelsammanfattning	14
4 Teori	15
4.1 Den kontinentala och den anglosaxiska traditionen	15
4.2 Agentteorin.....	16
4.3 Förtroende	17
4.4 Faktiskt och synbart oberoende.....	18
4.5 Stora och små revisionsbyråer.....	19
4.6 Hypoteser	19
4.7 Kapitelsammanfattning	19
5 Empirisk metod	20
5.1 Datainsamlingsmetod	20
5.2 Intervju	20
5.3 Case och enkätutformning.....	20
5.4 Urval och population.....	21
5.5 Validitet och reliabilitet.....	22
5.6 Bortfallsanalys.....	22
5.7 Kapitelsammanfattning	24
6 Empiri och analys	25
6.1 Struktur.....	25
6.2 Teckentest.....	25
6.3 Genomgång av case.....	26
6.3.1 Case 1	26
6.3.2 Case 2	27
6.3.3 Case 3	28
6.3.4 Case 4	28
6.3.5 Case 5	29
6.3.6 Case 6.....	30
6.3.7 Case 7.....	30
6.3.8 Case 8.....	31
6.3.9 Case 9.....	31
6.3.10 Case 10.....	32

6.4 Sammanfattning av teckentest.....	33
6.5 Sammanfattande analys av casen	34
6.7 Hypotesprövning	35
6.8 Kapitelsammanfattning	36
7 Slutsatser	37
7.1 Praktisk tillämpning och förslag till fortsatta studier	38
8 Källförteckning.....	39
Bilagor	41
Bilaga 1: Intervjuguide	41
Bilaga 2: Följebrev	42
Bilaga 3: Enkät	43
Bilaga 4: Enkät svar	46
Bilaga 5: Chi-två test.....	47

1 Inledning

I detta kapitel ges en bakgrund till ämnet samt en problemdiskussion som mynnar ut i den frågeställning vi har valt. Även syftet med uppsatsen och dess avgränsningar beskrivs. Kapitlet avslutas med en disposition av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Frågor som berör revisorns oberoende har på senare tid hamnat i fokus dels p.g.a. diverse företagsskandaler och dels p.g.a. den nya revisorslagen. Genom bland annat Enronskandalen, den största och mest komplicerade konkursen i USA:s historia, har förtroendet för revisorer rubbats (Holmquist, 2002). Revisionsfirmornas dubbla roll, det vill säga som både granskare och rådgivare, hamnade i fokus i och med skandalerna. Den nya revisorslagen innehåller en särskild bestämmelse om revisorns prövning av sitt oberoende (sin opartiskhet och självständighet) i revisionsuppdrag, den s.k. analysmodellen. (Engerstedt & Strömqvist, 2003) Detta visar att man, till skillnad mot USA:s strikta regler, i Sverige går mot ett mer självreglerat system. Användandet av självreglering eller strikta regler är två olika sätt att försöka nå samma mål, d.v.s. att säkra revisorns oberoende. Genom självreglering är avsikten att försöka öka förtroendet för revisorerna. Detta kan illustreras genom ett citat (Holmquist, 2002, s. 5);

”Våra regler, där revisorerna måste fråga sig själva vad som är rätt och rimligt, är bättre än deras ’kokbok’ där allt som inte uttryckligen är förbjudet kanske skulle kunna vara tillåtet.”

Målet med den lagstadgade revisionen är att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som ett företag lämnar. För att säkerställa att denna information är tillförlitlig ställs det krav på att revisionen skall utföras av en opartisk och självständig revisor. Revisionen syftar till att skydda företagets intressenter, t.ex. aktieägare, leverantörer och borgenärer. (Engerstedt & Strömqvist, 2003)

I januari 2002 trädde en ny revisorslag i kraft i Sverige (2001:883). Den gamla hann bara bli fem och ett halvt år gammal vilket visar på den snabba utvecklingstakten inom revisionsbranschen. Lagen kom till bland annat p.g.a. att man ville stärka förtroendet för revisorer genom självreglering och att göra det lättare för revisorer att hantera sin dubbla roll. Enligt Revisorsnämnden (2003) innebär lagen ett tydliggörande av kraven på revisorers oberoende, inte minst när det gäller det hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som kan uppstå genom att en revisionsklient även tillhandahålls s.k. fristående rådgivning.

I den gamla revisorslagen stod det att Revisorsnämnden skulle utveckla och främja god revisorssed. I den nya lagen står det istället att Revisorsnämnden skall ansvara för att god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Genom lagändringen fastslås professionens eget ansvar för den primära utvecklingen. Den goda seden formas på fältet, inte på en myndighets kontor. Ytterst bestäms dock innehållet i god revisions sed och god revisorssed av domstolarna. (FAR, 2003)

Genom analysmodellen, som är en del av den nya lagen, ska revisorns oberoende kunna säkerställas. Rätt tillämpad bör analysmodellen vara ett hjälpmedel, såväl för revisorerna och

revisionsföretagen som för Revisorsnämnden, att hantera oberoendefrågorna och att göra hanteringen trovärdig. (FAR, 2003)

1.2 Problemdiskussion

Den svenska analysmodellen bygger på en rekommendation från FEE (Fédération des experts comptables Européens), den europeiska revisorsfederationen, och ansluter väl till EU-kommissionens modell. Sverige blev genom den nya lagstiftningen det första landet i världen som lagfäste analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet. (FAR, 2003)

Den nya revisorslagen ersatte den gamla lagen om revisorer (1995:528) som gällde fr.o.m. den 1 juli 1995 t.o.m. 31 december 2001. Den gamla lagen innehöll en särskild bestämmelse om revisorns oberoende (14 §). Enligt bestämmelserna i 14 § räckte det att det förelåg någon omständighet som skulle kunna rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet för att revisorns oberoende skulle kunna ifrågasättas (synbart oberoende). Revisorn var då tvungen att avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt analysmodellen i den nya lagen (21 §) behöver inte revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget om revisorn har möjlighet att vidta sådana motåtgärder som medför att det inte finns någon anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (faktiskt oberoende). Oberoendeanalysen ska omfatta även rådgivningstjänster vilket är en betydelsefull skillnad jämfört med de gamla reglerna. (Engerstedt & Strömqvist, 2003)

Användandet av självreglering eller strikta regler (förbudskataloger) är som sagt två olika sätt att försöka nå samma mål, d.v.s. att säkra revisorns oberoende. I och med analysmodellen har oberoendefrågorna lyfts fram genom kravet på självgranskning. Det är dock viktigt att poängtera att själva kravet på oberoende inte förändrats. För ett framtida förtroende är det viktigt att säkerställa att revisorn kan sköta sin primära uppgift, revisionen, med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Bör då revisorernas oberoende säkerställas genom s.k. förbudskataloger eller genom s.k. analysmodeller som tar hänsyn till hur omständigheterna ser ut i det enskilda fallet? Blir bedömningarna olika beroende på vilket regelverk man använder? (FAR, 2003)

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende.

1.4 Avgränsningar

Vi avgränsar oss till att endast se på syftet ur ett revisorsperspektiv.

1.5 Uppsatsens disposition

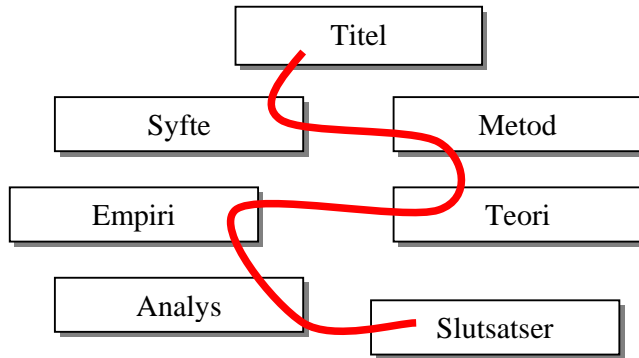


Fig. 1 "Den röda tråden"

Kapitel 1: Inledning

I inledningen vill vi väcka ett intresse hos läsaren. Uppsatsens syfte presenteras och kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

Kapitel 2: Vetenskaplig metod

Här redogörs för vårt positivistiska förhållningssätt och vår deduktiva ansats. Vi har valt en deduktiv ansats då vi utgår från existerande teorier för att undersöka vårt problem.

Kapitel 3: Analysmodellen

I kapitel tre beskrivs analysmodellen och dess oberoendehot. Här visas även ett flödesschema som beskriver hur revisorn går tillväga vid en bedömning av ett eventuellt uppdrag.

Kapitel 4: Teori

Här redogör vi för de teorier som vi anser relevanta för vårt syfte. Här presenteras även våra två övergripande hypoteser.

Kapitel 5: Empirisk metod

Detta kapitel ger en beskrivning av hur undersökningen har gått till. Avslutningsvis görs en bortfallsanalys.

Kapitel 6: Empiri och analys

I detta kapitel analyseras resultatet av vår enkätundersökning och vi redogör även för utfallet av våra övergripande hypoteser.

Kapitel 7: Slutsatser

Här presenteras de slutsatser vi kan dra utifrån vårt empiriska material och förslag till vidare studier ges.

1.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel ges en bakgrund till varför den nya revisorslagen kom till och att man i och med införandet av analysmodellen går mot mer självreglering än strikta regelverk. Utifrån detta kommer vi att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende. Avslutningsvis ges en disposition av uppsatsen.

2 Vetenskaplig metod

I metodkapitlet redogör vi för vårt positivistiska förhållningssätt och vår deduktiva ansats. Vi diskuterar även alternativa metoder och varför vi inte valt dessa samt redogör för vilka teorier vi valt.

Enligt Patel & Davidsson (2003) syftar metodkapitlet till att göra det möjligt för läsaren att på egen hand bedöma de följande resultatens och tolkningarnas rimlighet och generaliserbarhet.

I vår uppsats utgår vi från existerande teorier vilka utgör en grund för problemformuleringen och som sedan testas empiriskt genom att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regelverk. Processen är således deduktiv. En risk med den deduktiva ansatsen är att vi kan gå miste om en del aspekter eftersom vi endast undersöker de variabler som framkommit utifrån teorin. En annan risk är att man lätt låser sig i de redan befintliga teorierna och har sedan svårt att vidga sitt tankesätt. Fördelen är dock att många fall kan observeras. Vi väljer bort det induktiva angreppssättet eftersom vi inte avser att skapa nya teorier kring vårt undersökta problemområde. Om vi hade valt den induktiva ansatsen hade vi kanske haft lättare för att överblicka hela problemet utifrån vårt perspektiv men vi väljer ändå att utgå från den deduktiva ansatsen eftersom vi avser att undersöka många fall med ett fåtal variabler. (Saunders et al, 2003)

Den deduktiva ansatsen kännetecknas ofta av att man har ett positivistiskt synsätt. Då vi utifrån befintliga teorier försöker skapa oss en bild av självreglering kontra strikta regler präglas vårt arbete av en positivistisk inriktning. Vi kommer att genomföra en objektiv undersökning, d.v.s. undersökningen kommer inte att påverkas av våra egna åsikter. Det positivistiska synsättet är kopplat till kvantitativa undersökningsmetoder och vi kommer att genomföra en huvudsakligen kvantitativ enkätundersökning. Vi utesluter den hermeneutiska inriktningen eftersom syftet med vår undersökning inte är att tolka och förstå ett visst fenomen. (Lundahl & Skärvad, 1999)

Vi har valt att utgå från några olika teorier som är relevanta för vårt syfte. Teoriavsnittet börjar med en övergripande teori som behandlar regelstyrning jämfört med självreglering. Därefter följer agentteorin som fokuserar på relationen mellan revisorn, ledningen och intressenterna. Att denna relation fungerar är viktigt för att skapa ett förtroende för revisorn och dess arbete. Oberoendet i sin tur är en förutsättning för att skapa förtroende.

2.1 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi redogjort för vårt positivistiska förhållningssätt vilket innebär att vi är objektiva när vi genomför vår kvantitativa undersökning. Vi har valt en deduktiv ansats då vi utgår från existerande teorier för att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regelverk.

3 Analysmodellen

I detta kapitel redogör vi för analysmodellen och dess fem oberoendehot. Ett flödesschema presenteras och beskriver hur det går till när revisorn prövar ett nytt uppdrag. Även en beskrivning av jävsreglerna ges i flödesschemat.

3.1 Analysmodellen

Den 1 januari 2002 trädde den nya revisorslagen i kraft. En del av den nya lagen är analysmodellen som kom till för att öka förtroendet för revisorn och komma tillrätta med det faktiska oberoendet (Andersson, 2003). Nedan ges en närmare beskrivning av analysmodellen och dess olika delar (FAR, 2003).

Enligt analysmodellen måste revisorn inför varje nytt uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Även under pågående uppdrag måste revisorn pröva sitt oberoende. Analysmodellen består av tre steg: identifiering av olika hot, motåtgärder och dokumentation.

3.1.1 Identifiering av olika hot

Revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot)
- vid rådgivning, som inte utgör revisionsverksamhet, har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot)
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot)
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot)
- utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot)

Det finns även en generalklausul som innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något förhållande utöver ovanstående punkter som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

En utförligare beskrivning av de fem hoten ges nedan.

Egenintressehot

Ett egenintressehot föreligger när revisorn eller någon annan person i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt intresse kan bero på att revisorn har affärsmässiga band till revisionsklienten vilket är fallet när revisorn har affärsmässiga relationer med klienten utöver

vad som följer med revisionsuppdraget. Exempel på detta är när en revisionsbyrå hyr en lokal av en av deras klienter. Ett indirekt intresse är när en närstående person till revisorn har nära affärsrelationer till revisionsklienten, t.ex. när revisorns fru har lån i en bank som revisorn företräder.

Självgranskningshot

Med självgranskning avses att den som ska utföra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till det som ska granskas. Självgranskningshot föreligger om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid s.k. fristående rådgivning har lämnat råd i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget måste ta ställning till. När en revisor lämnar upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en konkret situation kan det ge upphov till självgranskningshot. Om rådgivningen har varit av okomplicerat slag kan revisorn oftast enkelt visa att någon förtroenderisk inte existerar eller att förtroenderisken kan balanseras genom tämligen enkla åtgärder, t.ex. ett väl fungerande internt kvalitetskontrollsystem. Självgranskningshot kan också föreligga om revisorn tidigare varit anställd hos klienten. Även indirekta självgranskningshot måste beaktas, såsom att en närstående person till revisorn ingår i revisionsklientens ledning eller på annat sätt har deltagit i det arbete som revisorn har att granska. Problemet med självgranskningshotet kan uppstå om en revisionsbyrå består av både revisorer och skattespecialister. Om skattespecialisten ger rådgivning åt en klient som sedan granskas av en revisor från samma revisionsbyrå kan det innebära att oberoendet hotas.

Partsställningshot

Ett partsställningshot kan uppstå när en revisor eller någon annan i revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga. Ett exempel på detta är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Hot föreligger om revisorn haft i uppdrag att prata i klientens sak. Om revisorn endast vidarebefordrar uppgifter på uppdrag av revisionsklienten, till t.ex. skattemyndigheten, är det inte partsställningshot.

Vänskapshot

Vänskapshot föreligger om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga relationer med revisionsklienten. Det finns då en uppenbar risk att revisorn blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen. Direkta hot gäller om revisorn har nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning, t.ex. styrelse, VD och ekonomichef. Den nära personliga relationen kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Indirekta hot uppstår om en nära anhörig till revisorn känner revisionsklienten. Ett särskilt slag av vänskapshot kan uppkomma om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har innehaft uppdrag för revisionsklienten under många år. Risken finns då att revisorn rycks med av en slags företagsanda och kan glömma sin roll som oberoende granskare (FAR, 1991).

Skrämselhot

Med skrämselhot avses hot och påtryckningar från revisionsklienten eller annan, riktade mot revisorn, och utformade på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Exempel kan vara när klienten hotar att byta revisionsbyrå p.g.a. en tvist. Vanliga ifrågasättanden av revisorns ställningstaganden räknas inte som skrämselhot.

3.1.2 Motåtgärder

Revisorn kan vidta sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet och behöver därmed inte avböja eller avsäga sig uppdraget. Exempel på motåtgärder är organisatoriska åtgärder, särskilda rutiner och särskild arbetsfördelning samt intern eller extern kvalitetskontroll. Andra exempel är att låta en annan revisor inom eller utanför revisionsföretaget/-gruppen bedöma det granskningsarbete eller ställningstagande som ett identifierat hot kan inverka på. En revisor har även möjlighet att ansöka om ett förhandsbesked från Revisorsnämnden för bedömning av om det finns förtroenderubbande omständigheter som hindrar honom eller henne från att acceptera eller behålla ett revisionsuppdrag.

3.1.3 Dokumentation

Om ett uppdrag accepteras är revisorn skyldig att dokumentera de överväganden som han eller hon har gjort vid analysen. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Det bör framgå vilka åtgärder som vidtagits för att neutralisera eventuella hot. Dokumentationen ska ske fortlöpande och ska färdigställas senast när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

3.2 Flödesschema

Nedan ges ett flödesschema och en beskrivning av hur det går till när revisorn prövar ett nytt uppdrag och kommer fram till om det ska accepteras eller avböjas.

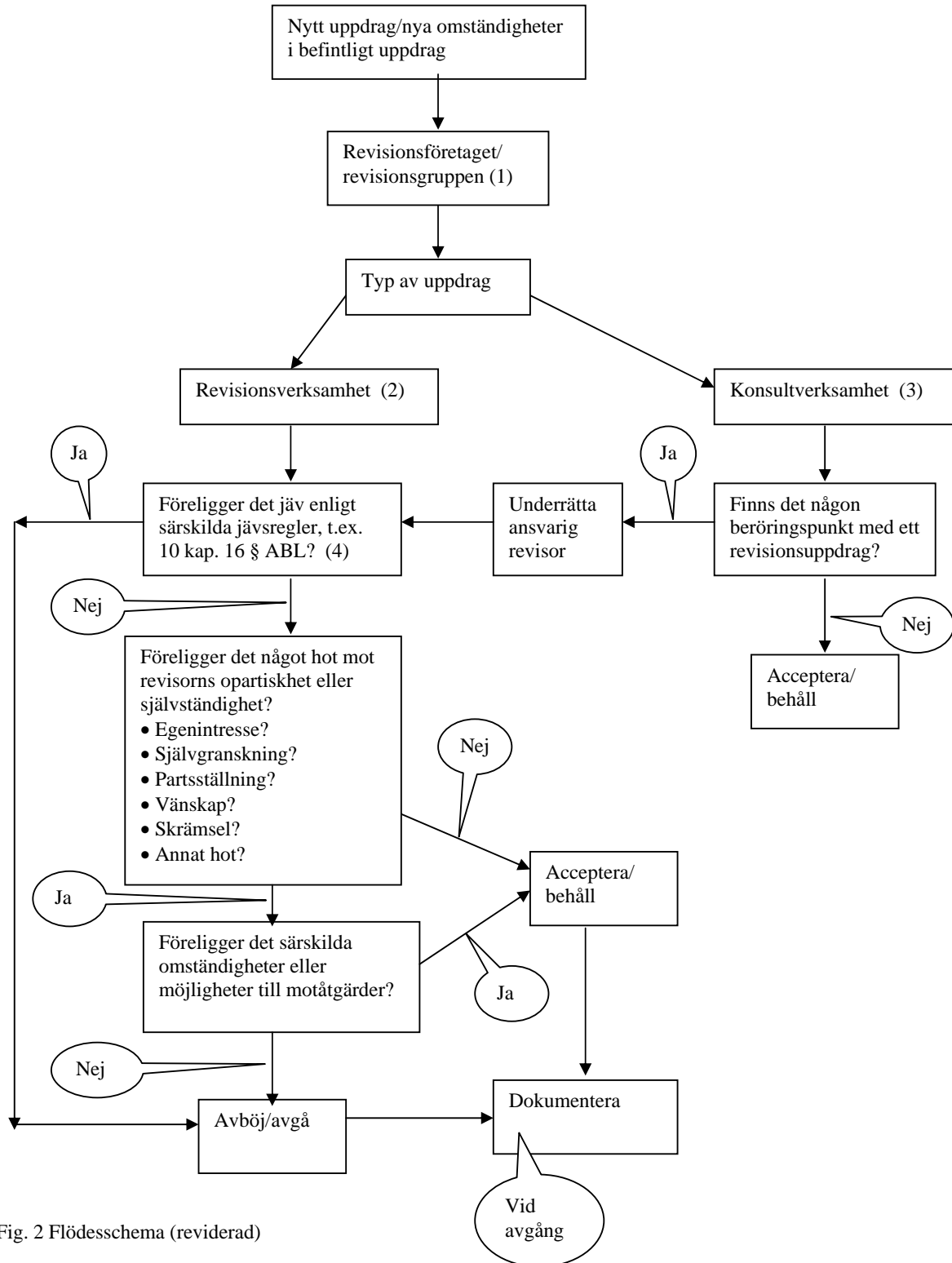


Fig. 2 Flödesschema (reviderad)

3.2.1 Förtydligande av flödesschema

1) Med **revisionsgrupp** avses en grupp av företag där minst ett revisionsföretag ingår och som p.g.a. ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap.

2) Med **revisionsverksamhet** avses sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, stadgar eller avtal och som skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Hit räknas även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen.

3) Med **konsultverksamhet** avses alla uppdrag som inte utgör revisionsverksamhet.

4) I de ”jävskataloger” som finns i aktiebolagslagen och andra lagar anges de fall då en person är jävig som revisor. Om jäv föreligger, får han eller hon över huvud taget inte utses till revisor i företaget. Om vederbörande redan är utsedd till revisor, blir han eller hon till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. Jäven i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar kan inte avhjälpas genom några motåtgärder från revisorns eller revisionsföretagets sida. Möjligen kan den omständighet som konstituerar jävet undanröjas. I så fall kan uppdraget beroende på omständigheterna i övrigt accepteras efter prövning enligt analysmodellen. (FAR, 2003)

Enligt 10 kap 16 § ABL får inte den vara revisor som

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

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte vara revisor i dess dotterbolag.

3.3 Kapitelsammanfattning

Detta kapitel har främst behandlat analysmodellen. Analysmodellen består av tre steg vilka är hotidentifiering, motåtgärder och dokumentation. De olika hoten är egenintressehot, självgranskningshot, partsställningshot, vänskapshot och skrämshot. I ett flödesschema beskrivs hur revisorn går tillväga vid en bedömning av ett eventuellt uppdrag. Det ges även en utförligare beskrivning av de jävsregler som revisorn måste ta hänsyn till vid bedömningen av ett uppdrag.

4 Teori

I detta kapitel redogör vi för de teorier som vår problemställning och syfte kretsar kring. Det börjar med en övergripande teori om självreglering kontra regelstyrning och fortsätter sedan med agentteorin samt teorier om förtroende och oberoende. Kapitlet avslutas med en beskrivning av stora och små byråer och två övergripande hypoteser.

4.1 Den kontinentala och den anglosaxiska traditionen

Smith (2000) beskriver två civilrättsliga redovisningstraditioner, den kontinentala och den anglosaxiska.

Enligt Smith (2000) har den kontinentala traditionen sitt ursprung i romersk rätt och baseras på nedskrivna lagar. En redovisning som *stämmer med lagen* är enligt den kontinentala traditionen en riktig redovisning. Enligt den kontinentala traditionen är redovisningen mer reglerad än den anglosaxiska vad gäller *formen* av redovisningshandlingarna. Den anglosaxiska traditionen fokuserar mer på *innehållet*.

Den anglosaxiska traditionen baseras på sedvanerätt som kompletteras med prejudicerande fall i domstolar. Redovisningen bygger därmed väldigt lite på nedskrivna lagar och har istället utvecklats av redovisningsprofessionerna i dessa länder. En riktig redovisning enligt den anglosaxiska traditionen är en redovisning som är *true and fair*, som ger en rättvisande bild av verkligheten. Redovisningsprofessionerna, framförallt representerade av revisionsbyråerna, har varit och är fortfarande betydligt större och starkare i länder med anglosaxisk tradition och de har utvecklat egna regler för vad som anses vara "true and fair". För att skydda sig själva och sina klienter har det legat i revisionsbyråernas intresse att få till stånd ett regelverk för redovisningen. Utifrån detta regelverk har detaljerade standards utvecklats av organisationen Financial Accounting Standards Board (FASB).

På senare tid har länder som tillhör den kontinentala traditionen tagit till sig delar av den anglosaxiska traditionen. Detta till följd av bl.a. uppkomsten av multinationella företag, Storbritanniens inträde i EU, en internationell standardisering som bygger på den anglosaxiska traditionen och uppkomsten av nya finansiella instrument. Stor vikt har lagts vid principen "true and fair", i Sverige översatt till rättvisande bild. Enligt den kontinentala traditionen innebär en rättvisande bild att redovisningen ska upprättas i enlighet med lagar och rekommendationer medan den anglosaxiska traditionen tillåter vissa avvikelser. Avvikelserna tillåts om de är nödvändiga för att avbilda verkligheten i företaget på ett rättvisande sätt. (Smith, 2000)

De redovisningsprinciper man har att rätta sig efter utgör underlaget för revisionen. I och med att man har olika traditioner inom redovisningen har även revisionen skilt sig åt mellan olika länder (Dunn, 1996). När det gäller redovisning går Sverige alltså mot en mer anglosaxisk tradition, med färre nedskrivna lagar och mer praxis, medan utvecklingen för revision pekar mot mer uppstyrda regler. Man kan säga att revision präglas av olika synsätt, dels det legalistiska synsättet med strikt regeltolkning och dels det sedvanerättsliga synsättet med bindande prejudikat och ett fåtal skrivna regler. Sverige försöker hitta en balans mellan dessa synsätt där revisionen präglas av dels dokumenterade regler, dels den av revisorskåren utarbetade goda seden. (Cassel, 1996) För att återfå förtroendet för revisorskåren efter diverse

skandaler har man i USA anammat striktare regler vad gäller revisorns oberoende. Detta har även skett i Sverige men här försöker man stärka oberoendet genom självgranskning. I båda länderna handlar det alltså om att stärka revisorns oberoende men förfarandet skiljer sig åt. Länderna använder sig av två olika sätt för att nå samma mål. På senare tid har det även i USA diskuterats om man ska frångå de uppstyrda regelverken till förmån för ett mer självreglerande system (Quinn, 2003). I en artikel refererar Quinn (2003) till Michael R. Young som menar att det med ett regelstyrt system är alltför lätt att missa skogen för alla träd. Ett svart/vitt regelsystem kanske inte är det bästa utan det bästa systemet är någonstans i ”gråzonen”.

Cassel antydde redan 1996 att revisorskåren borde utnyttja möjligheten till självsanering för att återupprätta förtroendet för kåren. Detta är dagens verklighet inom revision i Sverige och Europa då införandet av analysmodellen innebär att revisorn måste granska sig själv.

Enligt Cassel (1996) finns en risk att ett regelverk med granskningsuppgifter snabbt blir förlegat och att revisorn förlitar sig till befintliga granskningsuppgifter istället för att göra en självständig bedömning. Cassel menar vidare att det i och med strikta regelverk finns en risk att man försöker kringgå reglerna och att revisorn istället bör överväga vilka åtgärder man själv kan vidta. Enligt Quinn (2003) finns det även risker med ett självreglerande system då det kan minska jämförbarheten av den finansiella informationen som företagen lämnar.

4.2 Agentteorin

Agentteorin innebär att en ägare av ekonomiska resurser (principalen) anlitar en annan person (agenten) för att använda och/eller kontrollera dessa resurser. Detta förhållande baseras på makt och hierarki där principalen är den styrande och agenten är den som styrs. I agentteorins enklaste form är ledningen agent och ägaren principal. För att undvika att agenten handlar i strid mot principalens intressen försöker denne kontrollera agenten. Kontrollen skapar kostnader, så kallade agentkostnader (Anthony & Govindarajan, 1998). Revisorn är det organ som kontrollerar agenten för principalens räkning och revisorn väljs på företagets bolagsstämma.

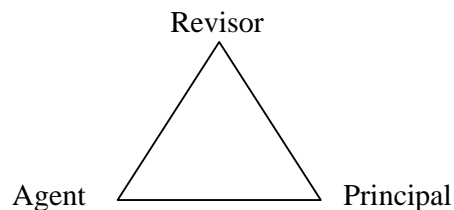


Fig. 3 Agentförhållandet

I agentteorin agerar båda parter rationellt utifrån sitt eget självintresse för att maximera sin nytta (Adams, 1994). Enligt Macintosh (1994) använder principalen sig av redovisningsinformation för att kontrollera att agenten uppnår organisationens mål. Detta är nödvändigt eftersom agentens handlingar inte alltid gynnar principalen. Agenterna har oftast mer information än principalerna och denna informationsasymmetri påverkar principalens möjlighet att effektivt övervaka om agenten utför tjänsten på bästa sätt.

Enligt agentteorin ingår revisorn ett kontrakt med ägarna i företaget. Kontraktet innebär att revisorn ska utföra lagstadgad revision vilket innefattar granskning av företagets redovisning och förvaltning. Revisorns uppgift är alltså att granska tillförlitligheten av agentens (företagsledningens) agerande. Revision har stor betydelse i agentteorin för att ge företagets redovisning trovärdighet så att den i sin tur kan utgöra bas för principalens kontrakt med andra agenter. För att uppfylla det krav som ställs på lagstadgad revision krävs det att revisorn följer såväl god revisions sed som god revisors sed (FAR, 2002).

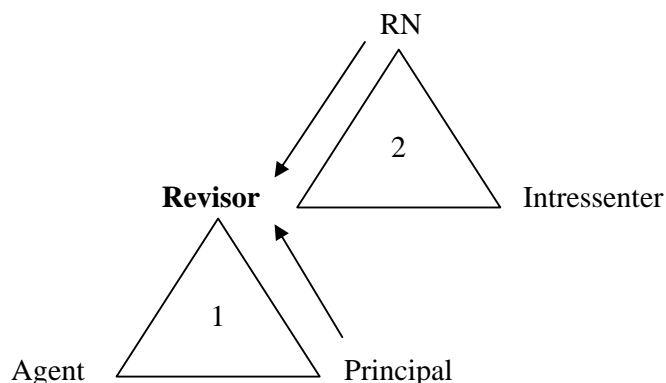


Fig. 4 Utökad modell, agentförhållandet

Agentteorin kan användas i olika situationer men vi har valt att utgå från den ursprungliga agenttriangeln för att skapa en egen modell. Vi har valt att se på revisorn som en sammanbindande länk mellan två trianglar. I triangel ett är revisorn den som kontrollerar agenten för principalens räkning. I triangel två är det revisorn som är agent och intressenterna principaler. Revisorsnämnden (RN) är det kontrollorgan som ska kontrollera att revisorn gör det han/hon är ålagd att göra. Intressenterna är en övergripande principal som i detta fall består av "allmänheten", t.ex. anställda, kunder, leverantörer, stat och kommun. Revisionen finns till för att dessa intressenter ska kunna lita på den information företagen ger.

Modellen är tänkt att ses på följande sätt; En klient/företag (principal) vill anlita en revisor för ett uppdrag (Principal → Revisor). Revisorn måste då testa sitt oberoende gentemot klienten för att bedöma om han/hon kan ta sig an uppdraget. Oberoendeprovningen sker genom självgranskning med hjälp av analysmodellen. I slutändan är det revisorsnämnden som har till uppgift att kontrollera om revisorn är oberoende (RN → Revisor). Vi har valt att fokusera på dessa tre parter (principal, revisor, RN) för att de är relevanta för vårt syfte då vi tittar på om en revisor kan ta sig an ett uppdrag ur ett oberoendeperspektiv.

4.3 Förtroende

Förtroendet är det som är grunden i revisorsyrket. Enligt Cassel (1996) är revisorers uppdrag ett förtroendeuppdrag. Att uppdragsgivaren har förtroende för revisorn är en nödvändig förutsättning. För att intressenterna ska kunna lita på den kvalitetssäkrade information krävs det att de litar på dem som svarar för kvalitetssäkringen. Förtroendet kan ses ur två aspekter, dels kan revisorer inge förtroende p.g.a. sin professionella kompetens, dels genom sitt oberoende. Revisorn ska vara lojal gentemot arbetsgivare och klient men lojaliteten ska ligga inom lagens ramar. Han ska vara lojal mot klienten i den bemärkelsen att han är oberoende och ser till klientens långsiktiga intressen om att upprätta en riktig redovisning. Revisorn ska

inte se till de kortsiktiga ekonomiska intressen som en klient kan tänkas ha, utan ska ha civilkurage att stå emot.

I och med införandet av analysmodellen och den självgranskning den bygger på är det upp till varje revisionsbyrå och revisor att oberoendet upprätthålls. Om fel skulle begås upptäcks de numera lättare genom kraven på dokumentation vilket underlättar för omvärlden att i efterhand granska revisorns agerande.

4.4 Faktiskt och synbart oberoende

Det som ibland kallas oberoende uttrycks numera i lagen som opartiskhet och självständighet. Detta eftersom ett absolut oberoende inte förekommer i samspelet mellan människor och därför undviks ordet numera i samband med revisorer (FAR, 2002). Vi har dock för enkelhetens skull valt att använda oss av ordet oberoende och menar då opartiskhet och självständighet.

Revisorns oberoende kan ses ur två olika aspekter, dels det faktiska och dels det synbara oberoendet. (Engerstedt & Strömqvist, 2003)

Faktiskt oberoende (hur revisorn ser det): revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget. Revisorn måste här se till sitt samvete och väga in den känslomässiga aspekten (Andersson, 2003). Det faktiska oberoendet är svårt att mäta då det bygger på en inre känsla och handlar om att man som revisor känner sig oberoende. Det faktiska oberoendet är det oberoende som är mest värt att sträva efter (FAR, 1991).

Synbart oberoende (hur andra ser det): när det för omvärlden inte finns några omständigheter som ger anledning att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. Det synbara oberoendet är det oberoende som är lättare att se och därmed det som diskuterats mest. Sättet att uppnå det synbara oberoendet är att förbjuda revisorn att revidera i vissa typiska situationer.(FAR, 1991)

En revisor kan enligt Cassel (1996) vara faktiskt oberoende utan att han uppfattas som det av omvärlden. En revisor kan också vara synbart oberoende trots att han inte är det, exempelvis så kan den som betraktar har bristfälliga kunskaper om hur en revisor ska agera i speciella situationer. Enligt Dunn (1996) däremot kan en revisors oberoende endast säkras genom att han/hon är synbart oberoende.

Den gamla lagstiftningen reglerade främst det synbara oberoendet men i och med införandet av analysmodellen så tar man även genom lag hänsyn till det faktiska oberoendet.

Enligt Dunn (1996) är det svårt att mäta oberoendet, då man inte kan mäta en persons attityd eller integritet. Människor är benägna att tolka det de observerar i ljuset av vad de önskar. Cassel (1996) beskriver en idealrevisor som en revisor som varken blir glad eller ledsen när han avläser ett ekonomiskt resultat.

4.5 Stora och små revisionsbyråer

För att säkerställa revisorns oberoende är det nödvändigt att vissa krav ställs på organisationen som finns inom en revisionsbyrå. En god organisation kännetecknas av att hot mot revisorns faktiska och synbara oberoende upptäcks, dokumenteras och åtgärdas. Denna kvalitetssäkring tillgodoses i de större revisionsbyråerna genom olika interna åtgärder. För de små revisionsbyråerna är det svårare att genomföra dessa kontroller internt, de kan behöva ta hjälp av en utomstående part (Andersson, 2003). För de större byråerna är det lättare att hitta kunskap internt dels p.g.a. att det finns fler revisorer att tillgå och dels p.g.a. att de har större resurser att använda till att utbilda sin personal (Cassel, 1996).

Det kan vara svårare för en liten revisionsbyrå att stå emot påtryckningar eftersom de små byråerna generellt sett är mer ekonomiskt känsliga för att förlora klienter än de stora byråerna. De små revisionsbyråerna tenderar också att vara mer beroende av sina klienter eftersom inkomsterna från en klient i en liten byrå motsvarar en större del av de totala intäkterna. Ytterligare en anledning till att de mindre revisionsbyråerna är mer beroende av sina klienter är att det ligger i mindre byråers natur att utveckla ett närmare förhållande till sina klienter. (Shockley, 1981)

4.6 Hypoteser

Vi har utifrån våra teorier tagit fram följande övergripande hypoteser:

- Revisorernas bedömning skiljer sig åt mellan de olika lagarna.
- Införandet av analysmodellen medför att revisorerna kan ta sig an fler uppdrag.

4.7 Kapitelsammanfattning

Kapitlet inleds med den kontinentala och den anglosaxiska teorin vilka berör självreglering kontra regelstyrning. Därefter följer agentteorin med vår egen modell där revisorn är agent och intressenterna är principaler. För att knyta an till vårt syfte behandlas även teorier om förtroende och oberoende. Sedan ges en beskrivning av stora och små byråer och kapitlet avslutas med våra två övergripande hypoteser.

5 Empirisk metod

I detta kapitel redogör vi för vilken datainsamlingsmetod vi har använt. Vi beskriver utformningen av den intervju och enkät vi använt oss av och även det urval vi gjort. Kapitlet avslutas med en utvärdering av undersökningens validitet och reliabilitet samt en bortfallsanalys.

5.1 Datainsamlingsmetod

Datakällorna som används kan vara av två olika slag, dels primärdata, d.v.s. material som utredaren själv samlat in, och dels sekundärdata, d.v.s. material som är insamlat av andra. När det gäller sekundärdata har vi tänkt på i vilket syfte data har samlats in, vem som har samlat in den och när det har gjorts, för att få en trovärdig och relevant information. (Lundahl & Skärvad, 1999)

Vid val av insamling av primärdata kan man beroende på bl.a. tid, budget och syfte välja mellan experimentella och icke-experimentella undersökningar. Vi har valt en blandning av dessa två undersökningar till vår uppsats. Vi kommer att använda oss av olika fallbeskrivningar/case eftersom vi på så sätt tror att vi kan få fram mer ingående information om hur de olika hoten i analysmodellen behandlas. Sekundärdata är hämtad bl.a. från litteratur, Internet och tidsskrifter. Vi har även studerat lagar och rekommendationer samt olika skrifter från FAR och Revisorsnämnden, vilka i egentlig mening inte utgör någon teori.

5.2 Intervju

Vi började med att göra en explorativ (förberedande) intervju för att skaffa oss mer information om vårt problemområde samt för att diskutera utformningen av de case vi skulle använda oss av. Intervjun genomfördes med en erfaren auktoriserad revisor, Bengt-Göran Andersson. Intervjun var delvis strukturerad då vi utgick från färdigformulerade frågor utan fasta svarsalternativ. För att undvika intervjuareffekten d.v.s. när intervjuaren påverkar respondenten, försökte vi hålla oss neutrala i våra frågeställningar så att vi i vårt samspel med den intervjuade inte skulle inverka på resultatet. Vi hade tidigare kontaktat Bengt-Göran Andersson via mail och telefon och förberett honom på vårt syfte med intervjun och vilket problemområde vi ville diskutera (Andersen, 1998).

5.3 Case och enkätutformning

Med hjälp av den intervjuade revisorn tog vi fram tio case utifrån analysmodellens fem oberoendehot som är egenintressehot, självgranskningshot, partsställningshot, vänskapshot och skrämselhot. Empirin inhämtas genom en blandning av experiment och surveyundersökning, då vi kommer att presentera casen i enkätform. Vi valde att genomföra en enkätundersökning för att det är lättare att mäta och sammanställa materialet än om vi hade genomfört t.ex. intervjuer. Möjligtvis skulle telefonintervjuer ge en bättre svarsfrekvens men av tidsskäl valde vi ändå enkät framför intervju. På detta sätt nådde vi ut till revisorer i hela Sverige på ett enkelt och billigt sätt. En enkätundersökning medför dock vissa risker, t.ex. att man inte vet vem som verkligen har svarat på den. En annan risk är att frågorna kan

missförstås då respondenterna inte kan fråga oss direkt om oklarheter finns. En nackdel kan också vara att vi inte kan ställa några följdfrågor.

Genom våra case kommer vi att undersöka hur revisorerna gör bedömningen av olika fall utifrån hur lagar och rekommendationer tolkas. Casen är utformade som hypotetiska fall där den tillfrågade revisorn får sätta sig in i en situation och utifrån det bedöma om han/hon skulle ta sig an uppdraget. Revisorn ska göra sin bedömning dels utifrån tidigare regler om oberoende och dels utifrån den nuvarande lagen med analysmodellen i fokus. Eftersom vi vill veta om de kommer att ta sig an uppdraget eller inte, har vi valt svarsalternativen ja, nej (gamla lagen) och ja, nej och ja med motåtgärder (analysmodellen). Vi är medvetna om att hypotetiska fall kan vara svåra att sätta sig in i och att några av respondenterna säkert hade velat svara "vet ej". Vi har trots det utelämnat detta alternativ eftersom vi tror att det skulle medföra att många inte tog ställning och därmed skulle det bli svårt att dra slutsatser utifrån undersökningen. Respondenterna har dock alltid möjligheten att svara varken ja eller nej.

Vi kommer att utgå från några olika variabler för att se om revisorernas bedömning av de olika fallen skiljer sig åt beroende på ålder, yrkeserfarenhet och om man jobbar på en stor eller liten byrå. För de olika variablerna har vi sammanställt intervaller för att underlätta hanteringen av enkäten. Variablerna har valts för att kunna göra olika kategoriseringar vid analysen av undersökningen. Åldersintervallerna börjar på 30 år eftersom vi i vårt urval anser att man bör ha arbetat minst fem år som auktoriserad revisor för att kunna göra en jämförelse i våra case. Är man under 30 år är sannolikheten lite att man har arbetat i fem år. Av samma anledning börjar variabeln yrkeserfarenhet på 5 år och följs av femårsintervaller.

Vi tittar även på om revisorerna arbetar på en stor eller liten revisionsbyrå för att se om det finns skillnader p.g.a. ekonomiska skäl, internkontroller m.m. Vår definition av en liten byrå är en byrå där det arbetar en till fem auktoriserade revisorer. En stor byrå definierar vi som en byrå där det arbetar sex revisorer eller fler. Dessa definitioner har vi kommit fram till genom diskussion med den intervjuade revisorn. Vi hade som alternativ att kalla "de fyra stora", KPMG, Deloitte & Touche, Ernst & Young och Öhrlings PriceWaterHouseCoopers för stora men valde den förra definieringen för att slippa problem med de medelstora byråerna.

I samband med utskicket av enkäten presenterade vi undersökningens syfte och oss själva i ett introduktionsbrev. Detta för att respondenten skulle få en förståelse för vikten av deras medverkan för att få en så hög svarsfrekvens som möjligt. Respondenterna garanterades även anonymitet. Introduktionsbrevet mailades ut och enkäten bifogades. Respondenterna fick en vecka på sig att besvara enkäten. Därefter skickades en påminnelse ut via mail för att öka svarsfrekvensen. Efter två veckor sammanställdes enkäten med de svar vi fick in. Denna insamlade primärdata analyserades sedan.

5.4 Urval och population

Populationen är alla auktoriserade revisorer i Sverige. Enligt Revisorsnämnden fanns det 2447 auktoriserade revisorer i Sverige den 1 januari 2003. Vi har valt att göra en stickprovsundersökning då vi inte anser att det är möjligt att genomföra en totalundersökning. Urvalet skedde i olika steg där vi började med att utesluta de revisorer som varit auktoriserade i mindre än fem år och detta p.g.a. att de inte arbetat så mycket eller alls med de gamla reglerna. Då återstod 1868 auktoriserade revisorer. Vi fick en förteckning över namnen på

dessa revisorer av Berit Wallster på Revisorsnämnden och letade själva upp deras mailadresser på FAR:s hemsida m.h.a. deras sökverktyg för ledamöter.

Vi bestämde på förhand hur många svar vi ville ha in, sedan vi antagit en rimlig svarsfrekvens. Därigenom fick vi fram en uppskattning av hur många enkäter vi behövde maila ut. Vi uppskattade svarsfrekvensen till ca 50 procent eftersom undersökningen genomfördes nära jul, då revisorerna är ganska fullbokade. För att kunna dra några statistiska slutsatser måste stickprovet vara minst 30 av populationen (Saunders et al, 2003) och vi ville därför ha in ca 50 enkätsvar för att ha en god marginal. Med den valda svarsfrekvensen bestämde vi oss för att göra ett utskick till ca 100 revisorer.

Utifrån listan från Revisorsnämnden gjordes ett systematiskt urval där ca fem procent av populationen blev representerade. De 1868 revisorerna var ordnade efter efternamn och inte efter någon periodicitet, vilket gjorde att vi kunde dela in revisorerna i grupper om 18 utifrån listan, utan att riskera en snedfördelning av de representerade. Som ett andra steg i urvalsprocessen valdes en av revisorerna nr 1-18 ut slumpmässigt genom lottning. Därefter skedde urvalet systematiskt med utgångspunkt i den siffra som representerade den första revisorn. I detta fall blev nr 18 vald vilket ledde till att revisorerna med nr 18, 36, 54 etc. också fick ingå i undersökningen (Körner & Wahlgren, 1998).

5.5 Validitet och reliabilitet

När man genomför en undersökning finns det alltid risk för mätfel. Kvaliteten på undersökningen kan bedömas utifrån dess validitet och reliabilitet. Vid bra reliabilitet blir resultatet detsamma oavsett vem som utför undersökningen. (Lundahl & Skärvad, 1999) För att öka reliabiliteten i vår undersökning bestämde vi i förhand hur många svar vi ville ha in och skickade ut ca 100 enkäter eftersom vi räknade med en svarsfrekvens på 50 %.

För att öka validiteten på vår enkätundersökning testade vi casen på en utomstående revisor som inte skulle medverka i undersökningen. Casen justerades och skickades sedan ut.

5.6 Bortfallsanalys

Det är först när vi har genomfört vår enkätundersökning som vi kan bedöma hur reliabel vår enkät är. Så här i efterhand kan vi se att det fanns brister i vår utformning av casen eftersom respondenterna har tolkat dem så olika. Vi försökte undvika detta genom att rådfråga en erfaren auktoriserad revisor angående casen och ändra dem enligt hans synpunkter innan de skickades ut till respondenterna. Vi skulle dock ha testat vår enkät på några fler revisorer innan vi utförde undersökningen för att få fler synpunkter och tolkningar. På grund av tidsbrist gjordes inte detta då vi prioriterade att få ut enkäten eftersom ett enkätutskick alltför nära jul troligtvis skulle resultera i en låg svarsfrekvens. Med facit i hand och en svarsfrekvens på ca 12 % kan vi konstatera att detta inte hjälpte. Vi fick alltså ett stort externt bortfall, d.v.s. det var många som inte alls besvarade enkäten (SSDs Skoldatabank).

Den låga svarsfrekvensen kan enligt Byström (2000) bero på att man inte kommer i kontakt med de utvalda personerna p.g.a. att de t.ex. har flyttat eller är bortresta. Det kan även bero på att de vägrar att delta i undersökningar i allmänhet p.g.a. rädsla för att inte förbli anonyma eller helt enkelt för att de glömmer bort att svara. Vi försökte fånga in även dessa

respondenter genom att garantera deras anonymitet och skicka ut ett påminnelsebrev. Vi gav inte så lång tidsfrist att besvara enkäten för att en kort tidsfrist kan minska risken att respondenterna glömmet att svara (Byström, 2002). En del kan tycka det är jobbigt att svara på mailenkäter och en del kan vara misstänksamma mot bifogade filer eftersom virus ofta kommer in den vägen.

Som vi ser det kan det finnas en mängd olika orsaker till vårt externa bortfall. En del av respondenterna har skickat mail om att de inte hinner besvara enkäten då arbetsbelastningen är hög innan jul. Vi har även fått några "out of office" meddelanden där det stått att de är tillbaka först efter jul p.g.a. resa, sjukskrivning etc. En annan anledning till bortfallet kan vara att enkäten var mer tidskrävande än vi trott och att en del case gick att tolka på fler sätt än vad vi hade förutsett. För att besvara vår enkät krävs det ett speciellt kunnande om t.ex. analysmodellens hot. Då revisorerna måste dokumentera sitt oberoende inför varje nytt uppdrag utgår vi från att de är tillräckligt insatta för att kunna besvara vår enkät och ser därför inte kunskapsbrist som en anledning till vårt bortfall.

Två av respondenterna har vardera låtit bli att svara på ett case vilket innebär att det interna bortfallet i vår undersökning är lågt.

Vi kommer nedan att presentera vårt bortfall med utgångspunkt i våra olika variabler för att se om bortfallet har betydelse för det slutliga resultatet. De variabler vi tittar på är ålder, byråstorlek och erfarenhet. Vid vårt enkätutskick utgick vi enbart från de revisorer som arbetat längre än fem år och tittade därmed inte på våra övriga variabler. På grund av detta skiljer sig antalet tillfrågade revisorer i varje kategori och vi har därför valt att titta på svarsfrekvensen som en procentsats av det totala för att kunna göra en jämförelse. Vi jämför alltså antalet inkomna svar med det totala antalet för varje kategori för att få en procentsats som visar förhållandet dem emellan. Variablerna visas i tabeller för att se om de som svarat ger en missvisande bild av det totala urvalet. Det totala urvalet var 103 revisorer och av dessa fick vi svar från endast 12 stycken.

Vi har även testat om det finns någon signifikant snedvridning av bortfallet med hjälp av ett chi-två test (se bilaga 5). Chi-två testet har gjorts för varje variabel och kommer nedan att redovisas i samband med respektive variabel. Enligt Benthorn (2003) tyder en signifikansnivå under fem procent på en snedvridning av bortfallet. I annat fall anses bortfallet vara slumpmässigt. Med hjälp av testet ser vi om de som svarat är representativa för hela gruppen.

Ålder	Antal svar	Totalt	%
30-40	3	16	19 %
41-50	3	34	9 %
51-60	6	46	13 %
61-	0	7	0 %
	12	103	

Enligt variabeln ålder finns det skillnader i svarsfrekvensen mellan revisorerna i de olika ålderskategorierna. Anmärkningsvärt är att ingen har svarat i kategorin 61 år och uppåt. Bortfallet i denna åldersgrupp kan bero på bristande datavana då vår enkätundersökning genomfördes via mail.

Tabell 1 Ålder

Svarsfrekvensen var högst i åldersgruppen 30-40 år och detta är den kategori som vi tror har lättast för att besvara denna typ av enkät då den gjordes via mail. Denna åldersgrupp är förmodligen även den som har lättast att relatera till oss studenter då de är den grupp som har sitt examensarbete färskast i minnet. Trots skillnader i procentsatserna är de inte tillräckligt stora för att en snedvridning ska förekomma då chi-två testet visade en signifikansnivå på 56,1 %.

Byrå	antal svar	totalt	%
stor	9	72	13 %
liten	3	31	10 %
	12	103	

Tabell 2 Byråstorlek

Utifrån variabeln byråstorlek har revisorerna svarat representativt. Enligt chi-två testet hamnar signifikansnivån på 68,2 %. Detta innebär att bortfallet har skett slumpmässigt och beror alltså inte på byråstorleken.

Erfarenhet	antal svar	totalt	%
5-10	5	25	20 %
11-15	2	21	10 %
16-20	2	28	7 %
21-25	1	18	6 %
26-	2	11	18 %
	12	103	

Tabell 3 Yrkeserfarenhet

Här ser vi att det är de som har minst erfarenhet som har svarat i högst utsträckning. Även de som har störst erfarenhet har högre svarsfrekvens i procent än mellankategorierna. Trots att det finns skillnader i procentsatserna har detta enligt chi-två testet inte snedvridit vårt resultat då signifikansnivån är 48,6 %.

Efter denna bortfallsanalys kan vi konstatera att resultatet inte är snedvridet utan bortfallet har skett slumpmässigt. Trots att en snedvridning inte kan påvisas kommer vi ändå inte att kunna säkerställa resultatet statistiskt eller dra några generella slutsatser eftersom svarsfrekvensen är för låg (12 %). Enligt Saunders et al. (2003) krävs det minst 30 svar av populationen för att dra statistiska slutsatser. Vi kommer ändå, att utifrån det material vi har, försöka utläsa något om revisorernas bedömning i de olika fallen.

5.7 Kapitelsammanfattning

Detta kapitel har gett en beskrivning av hur vi ska realisera vårt syfte. Vi har valt att göra en explorativ intervju med en erfaren auktoriserad revisor. Detta för att skaffa oss en förförståelse om problemområdet samt för att diskutera utformningen av våra tio case som vi använde oss av i enkäten. Dessa case togs fram utifrån analysmodellens fem oberoendehot. Enkäten mailades ut till ca 100 revisorer som hade valts ut genom ett systematiskt urval. Då vi hade ett relativt stort externt bortfall har vi även gjort en bortfallsanalys och m.h.a. ett chi-två test kommit fram till att bortfallet skett slumpmässigt.

6 Empiri och analys

I detta kapitel redovisas och analyseras vårt empiriska material som vi har samlat in genom en enkätundersökning i form av case bland revisorer. Vi redogör även för teckentestet, som är den metod vi använder oss av för att analysera enkätsvaren.

6.1 Struktur

Vi kommer att presentera ett case i taget och redogöra för de svar som givits utifrån vår enkätundersökning. Varje case kommer att illustreras med en bild som visar om det finns några skillnader i revisorernas bedömningar. Resultatet kommer att analyseras med hjälp av ett teckentest och ligga till grund för våra slutsatser. Vi kommer att presentera de motiveringar som respondenterna har givit till sina svar i de fall de är intressanta och av betydelse för analysen.

6.2 Teckentest

Vi har valt att använda oss av ett teckentest vid vår sammanställning och analys av casen. Denna metod används framför allt vid parvisa observationer där man inte kan göra något normalfördelningsantagande. Vid parvisa observationer har man bara ett stickprov men två mätvärden för varje individ (Körner & Wahlgren, 2000). I vårt fall jämförs det gamla och det nya regelsystemet och vi observerar på så sätt om revisorernas bedömningar av våra case skiljer sig åt nu jämfört med tidigare. Varje case bedöms alltså utifrån två olika lagar. Med hjälp av teckentestet testar vi om svaren i våra case är oberoende av varandra. Vi kommer inte att lägga tyngdpunkten på att jämföra revisorernas svar i varje case med varandra. Detta eftersom det i detta fall inte är meningsfullt att göra kvantitativa jämförelser mellan de olika personernas subjektiva bedömning (Körner & Wahlgren, 2000). Vi fokuserar istället på om den enskilde revisorns svar skiljer sig åt.

H_0 : Svaren är oberoende av varandra

H_1 : Svaren är beroende av varandra

Nollhypotesen i alla våra case är att svaren är oberoende av varandra. Med detta menas att revisorn bedömer varje case för sig utifrån två olika lagar och att dessa bedömningar inte påverkar varandra. Om revisorn svarar likadant enligt den gamla och den nya lagen kodas vi det svaret med siffran noll (0). Om svaren däremot skiljer sig kodas de med en etta (1) och det innebär att svaren är oberoende av varandra. Om svaren är oberoende av varandra är sannolikheten lika stor att det blir en (0) som en (1), d.v.s. sannolikheten är 0,5. (Vännman, 2002) I en perfekt slumpmässig värld blir alltså hälften av svaren 0 och hälften 1. För att få reda på sannolikheten att svaren är oberoende av varandra går vi in i en binomialfördelningstabell och läser av utifrån antalet respondenter, antalet fall som skiljer sig åt och utifrån sannolikheten 0,5. Utifrån den procentsats vi får fram kan vi bedöma om vi ska förkasta vår nollhypotes eller inte.

Vi kommer att använda oss av en signifikansnivå på 5 %. Detta är enligt Vännman (2002) en mycket vanlig signifikansnivå och innebär att om sannolikheten hamnar på mindre än 5 %

kan vi med 95 % säkerhet påstå att svaren är beroende av varandra och vi kan då förkasta vår nollhypotes.

6.3 Genomgång av case

Vi kommer nedan att presentera varje case för sig där vi börjar med att återge caset och fortsätter sedan med att analysera det med hjälp av teckentestet. Slutligen ges en sammanfattande analys av samtliga case. I tabellerna har svarsalternativet ”ja med motåtgärd” kortats ned till ”ja,mot”. Med nya lagen menas att bedömningarna är gjorda utifrån analysmodellen.

Trots att vårt syfte inte är att jämföra revisorernas svar med varandra har vi ändå valt att kommentera dem när vi presenterar casen tillsammans med deras motiveringar för att ge en förståelse för deras val. I en del av motiveringarna går det att utläsa varför de har gjort samma bedömning utifrån två olika lagar.

Svarsfrekvensen var ca 12 % vilket var betydligt lägre än vi hade förväntat oss. De troliga orsakerna till detta har diskuterats i bortfallsanalysen.

6.3.1 Case 1

Antag att en revisionsbyrå blir erbjuden att hyra en lokal av en av deras klienter. Kan byrån hyra lokalen och samtidigt ha kvar klienten? (egenintressehot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	ja	ja	nej	ja	ja	nej	ja	nej	X	nej	nej
Nya lagen	nej	ja	ja	nej	ja	ja	nej	ja	ja,mot	X	nej	nej
Diff	0	0	0	0	0	0	0	0	1	X	0	0

Tabell 4 Case 1

I case 1 skiljer sig bedömningen åt i ett enda fall. Vi hade dock ett svarsbortfall där motiveringen var att respondenten inte visste vad han skulle ha gjort i en sådan situation. Eftersom vi har ett bortfall i detta case är sannolikhetsberäkningen gjord på elva respondenter. Sannolikheten att svaren är oberoende av varandra är 0,59 % vilket innebär att vi förkastar nollhypotesen. Eftersom sannolikheten är mindre än 5 %, som är signifikansnivån, kan vi alltså med 95 % säkerhet, utifrån våra svar, säga att revisorernas svar är beroende av varandra, d.v.s. revisorns svar har bedömts lika utifrån de olika lagarna.

Utifrån respondenternas motiveringar kan vi utläsa att de som har svarat ja har utgått från att det är marknadsmässiga villkor som gäller och att revisorn hyr på normala hyresvillkor. De behöver då inte sätta in motåtgärder i och med analysmodellens införande. En av revisorerna bedömde fallet som ett betydande egenintressehot och var därför tveksam till om en motåtgärd skulle eliminera detta hot. En annan respondent som svarade nej motiverade detta med att det kan bero på storleken på revisionsbyrån, storlek på klienten, om det är klientens vanliga verksamhet, om revisionsbyrån får speciell rabatt och om revisorn som hyresgäst utgör en huvudsaklig resultatfaktor för klienten.

Dessa svar förvånade oss eftersom revisorn i detta fall har affärsmässiga relationen till sin klient utöver vad som följer av revisionsuppdraget. Därmed har revisorn ett direkt ekonomiskt intresse och vi förväntade oss att detta case skulle tolkas som ett egenintressehot enligt analysmodellen och att motåtgärder skulle bli tvunget att sättas in.

6.3.2 Case 2

Antag att en revisor tidigare haft anställning på ekonomiavdelningen på ett företag. Detta företag vill nu anlita revisorn. Skulle du ta dig an uppdraget om du vore i revisorns ställe? (självgranskningshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	ja	ja	nej	nej	nej	nej	nej	ja	ja	nej	nej
Nya lagen	nej	ja	ja	ja,mot	nej	nej	nej	nej	nej	nej	nej	nej
Diff	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0

Tabell 5 Case 2

I case 2 var det 3 revisorer av 12 som gjorde en annorlunda bedömning lagarna emellan. I detta case är sannolikheten att svaren är oberoende av varandra 19,38 % vilket medför att vi inte kan förkasta nollhypotesen eftersom vi hamnar på en nivå över 5 %. Vi kan därmed inte konstatera att svaren är beroende av varandra och bedömningarna utifrån den gamla respektive den nya lagen kan då vara slumpmässiga. Revisorernas bedömningar anses hänga ihop med vilken lag de svarar utifrån.

De flesta av revisorerna har kommenterat detta case med att bedömningen beror på hur lång tid som gått sedan anställningen på ekonomiavdelningen. Även vilken befattning de haft och vilken relation de har till sina gamla arbetskamrater spelar roll. På några byråer finns praxis för hur lång tid som ska ha fortgått sedan anställningen. En av revisorerna tyckte att fallet knappast utgjorde någon formell jävsgrund, men skulle oberoende av lag och analysmodell bedöma det som olämpligt att ta uppdraget. En annan tyckte däremot att det skulle fungera med en utförlig beskrivning av de motåtgärder som vidtagits. En annan kommentar var att det vore dumt att inte utnyttja i revisionen att man har tillgång till en person som kan företaget, det kan man utnyttja även om personen inte deltar i revisionen.

Några av revisorerna hade tolkat caset som vänskapshot och därmed inte tittat på caset ur ett självgranskningsperspektiv vilket egentligen var vårt syfte med case 2. Deras tolkning är intressant vilket gav oss en inblick i hur svårt det kan vara att tolka hoten i verkligheten utifrån analysmodellen.

Det förvånar oss att två revisorer har svarat att de enligt den gamla lagen skulle acceptera uppdraget men inte enligt den nya. Vi trodde att i och med införandet av analysmodellen skulle revisorerna använda sig av möjligheten att sätta in motåtgärder och därmed kunna ta sig an fler uppdrag. Vad är det som gör att de bedömer fallet ”hårdare” nu än innan? Är det faktiska oberoendet så riskabelt att de inte kan ta sig an uppdraget ens med motåtgärder? Detta skulle kunna bero på att oberoendefrågorna lyfts fram i och med att man testat det faktiska oberoendet genom analysmodellen och att man därmed inte känner sig tillräckligt oberoende för att kunna ta sig an uppdraget.

6.3.3 Case 3

Antag att en tvist uppstår mellan revisorn och klienten om en lagervärderingsfråga. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om han inte får rätt i denna tvist. Skulle du avsäga dig uppdraget? (skrämshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	nej	ja	nej	nej	nej	nej	nej	ja	nej	ja	ja
Nya lagen	nej	nej	ja	nej	nej	nej	nej	nej	ja	nej	ja	ja
Diff	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tabell 6 Case 3

I case 3 skiljer sig bedömningarna inte åt alls mellan lagarna. Frågan var om de skulle avsäga sig uppdraget vid ett skrämshot. De flesta av revisorerna menade att det var upp till klienten att inte välja om dem, om de inte kom överens, och att de i de flesta fall skulle skriva en ören revisionsberättelse. De anser att tvister om tolkningen av redovisningsregler tillhör det normala och att oenigheten i sig inte är skäl för att avgå. Sannolikheten är 0,02 % att svaren är oberoende av varandra vilket gör att vi kan falsifiera nollhypotesen.

Vi var i detta fall medvetna om att en motåtgärd skulle vara svår så därför ställdes frågan som om de skulle avsäga sig uppdraget eller inte utifrån de båda lagarna. Som vi kan se så skulle de göra samma bedömning nu som tidigare.

Ett skrämshot kan rubba förtroendet mellan revisorn och klienten eftersom de uppenbarligen inte litar på varandras bedömningar. Förtroendet är det som är grunden i revisorsyrket och att uppdragsgivaren har förtroende för revisorn är en nödvändig förutsättning (Cassel, 1996). I detta fall kanske klienten ser till de kortsiktiga ekonomiska intressen medan revisorn ser till de långsiktiga och det kan vara en anledning till deras olika lagervärdering.

6.3.4 Case 4

Antag att en revisor är engagerad i styrelsen i en idrottsförening. I denna idrottsförening finns en medlem som äger ett företag och denne medlem vill nu anlita revisorn till sitt företag. Hade du kunnat företräda denne medlem? (vänkskapshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	ja	ja	ja	nej	ja	X	ja	ja	ja	ja	nej	ja
Nya lagen	ja	ja	ja	ja,mot	nej	X	ja	ja	ja,mot	ja	ja,mot	ja
Diff	0	0	0	1	1	X	0	0	1	0	1	0

Tabell 7 Case 4

Vår avsikt med detta case var att belysa vänkskapshotet och risken med att revisorn blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen. Alla har inte förstått frågan på detta viset och vi har därmed fått en mängd olika svar från revisorerna beroende på hur de har tolkat frågan. En del har tolkat det som ett vänkskapshot och någon som ett egenintressehot. Andra har tolkat frågan som att revisorn i sin professionella roll sitter i styrelsen vilket inte var avsikten. I de fall han/hon sitter i styrelsen bör revisorn avsäga sig uppdraget i föreningen både enligt den gamla och den nya lagen. En av respondenterna anser att det inte bör vara något problem att ta

uppdraget om det är helt skilda verksamheter. En annan respondent skulle be om ett förhandsbesked från Revisorsnämnden.

Eftersom en av respondenterna valt att inte svara på frågan är sannolikhetsberäkningen gjord på 11 respondenter. Sannolikheten att revisorernas svar har lämnats slumpmässigt är 50 % då bedömningarna skiljer åt i fyra av fallen. Vi kan därmed inte förkasta H_0 eftersom sannolikheten är större än 5 %. Vi kan inte heller ge stöd åt H_1 då det är 50 % chans att det är H_0 eller H_1 som stämmer. Man kan inte säga att svaren är varken beroende eller oberoende av varandra eftersom det är så stor spridning på dem.

6.3.5 Case 5

Antag att en skattespecialist på en revisionsbyrå lämnar råd och förslag till en klient. Samma klient vill nu anlita en revisor på samma byrå som skattespecialisten som granskande revisor. Hade du tagit dig an uppdraget? (självgranskningsshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Nya lagen	ja	ja	ja	ja	ja,mot	ja	ja	ja,mot	ja,mot	ja,mot	ja	nej
Diff	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	1

Tabell 8 Case 5

I Case 5 kan vi se ett tydligt användande av motåtgärder. Bedömningarna skiljer sig alltså åt från tidigare lag. En av kommentarerna till dessa svar är att man sätter in motåtgärder för att säkerställa oberoendet vid revisorns dubbla roll och därmed eliminera ett eventuellt självgranskningsshot.

Sannolikheten i case 5 är 61,3 % att svaren är oberoende av varandra, vilket tyder på att revisorerna verkligen har tänkt sig in i fallet utifrån en lag i taget och inte besvarat frågorna slentrianmässigt.

De som har svarat ja enligt de båda lagarna utan att sätta in motåtgärder utgår från att det handlar om en revisionsnära rådgivning och att det är acceptabelt så länge det finns en klar åtskillnad mellan avdelningarna. Det är inget konstigt att nya uppdrag kommer till på detta sätt. En av revisorerna kommenterar att omfattningen av skatteråden har betydelse. Råd och förslag bör vara möjligt men man får inte gå in och företräda klienten så att man hamnar i ett självgranskningsshot.

Fyra av respondenterna har valt att sätta in motåtgärder trots att de enligt den gamla lagen accepterade uppdraget. Detta beror förmodligen på att oberoendefrågorna lyfts fram genom analysmodellen och väljer därmed att sätta in en motåtgärd för att inte riskera oberoendet.

6.3.6 Case 6

Antag att en revisor blir ombedd att ställa upp som stöd för klienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten i en rättslig process. Skulle du företräda klienten? (partsställningshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	nej	nej	nej	nej	nej	ja	nej	nej	nej	ja	nej
Nya lagen	nej	nej	nej	nej	ja,mot	nej	ja	nej	ja,mot	nej	ja	nej
Diff	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0

Tabell 9 Case 6

I case 6 skiljer sig svaren åt i två fall. Sannolikheten blir här 1.93 % vilket gör att vi kan förkasta nollhypotesen och ge mer stöd åt vår mothypotes. De två som har gjort en annorlunda bedömning enligt analysmodellen har i och med insättandet av motåtgärder kunnat ta sig an ett uppdrag som de tidigare inte kunnat acceptera.

Några av revisorerna kommenterar att det är acceptabelt att enbart biträda eller ge stöd åt klienten men att det inte är möjligt att företräda klienten varken enligt den gamla eller den nya lagen. Om man företräder klienten kan det vara fråga om ett partställningshot.

I och med införandet av analysmodellen och den möjlighet att använda sig av motåtgärder som denna ger, förväntade vi oss fler svar där man svarade ja med motåtgärder. Vi trodde alltså att revisorerna skulle kunna ta sig an fler av de uppdrag som man tidigare var tvungen att avstå. Att fler inte har svarat som förväntat kan dels bero på att fallet tolkats på olika sätt och dels på att revisorn genom analysmodellen blir påmind om oberoendeförhållanden som man tidigare inte tänkt på och att det inte räcker med motåtgärder för att säkra oberoendet.

6.3.7 Case 7

Antag att en revisor arbetat mot samma klient i ca 10 år. Skulle ett fortsatt arbete vara möjligt utan att oberoendet hotas? (vänskapshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	ja	ja	ja	ja	ja	ja	nej	ja	ja	ja	ja	ja
Nya lagen	ja	ja	ja	ja	ja,mot	ja	nej	ja	ja	ja	ja,mot	ja
Diff	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0

Tabell 10 Case 7

I case 7 har två revisorer svarat att de skulle ha gjort en annorlunda bedömning i och med analysmodellen. De skulle sätta in motåtgärder för att inte riskera att den kontakt de fått med klienten skulle påverka revisionen. Sannolikheten för att svaren är oberoende av varandra är endast 1,93 %. Vi kan därmed förkasta nollhypotesen och styrka mothypotesen, som innebär att svaren är beroende av varandra.

För att undvika att ett oberoendehot skulle uppstå menar en av respondenterna att man kan använda sig av byråinternas kvalitetssystem och även inhämtandet av second opinions, d.v.s. man rådfrågar en annan revisor. En annan respondents kommentar var att det var okej att ta

sig an uppdraget om det var i ett litet företag som revisionen skulle utföras vilket vi tycker skulle påverka oberoendet mer. Risken finns ju att revisorn utvecklar ett närmare kontaktnät i ett litet företag och därmed ha svårt för att vara oberoende i vissa situationer. Revisorn kan dessutom ryckas med av en slags företagsanda och glömma sin roll som oberoende granskare (FAR, 1991). Två av respondenternas kommentarer var att de inte tycker att tio år som revisor inom samma företag skulle utgöra någon risk för att oberoendet skulle hotas.

6.3.8 Case 8

Antag att skattemyndigheten vill ha information från en av revisorns klienter. Denne klient hänvisar skattemyndigheten till revisorn. Skulle du som revisor lämna ut information till skattemyndigheten? (partsställningshot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	ja	nej	ja	nej	ja	nej	nej	nej	ja	ja	ja
Nya lagen	nej	ja	nej	ja	nej	ja	nej	nej	nej	ja	ja	ja,mot
Diff	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

Tabell 11 Case 8

Som det går att utläsa av tabellen skulle endast en av respondenterna göra en annorlunda bedömning av detta case nu jämfört med tidigare lag. Detta ger en sannolikhet på endast 0,32 % att svaren är oberoende av varandra. Detta ger stöd åt vår mothypotes där svaren är beroende av varandra. För övrigt har respondenterna svarat väldigt olika på denna fråga men av deras kommentarer går det att utläsa att det beror på vilken typ av information vi menar. De talar tydligt om att de ska ha klientens godkännande för att lämna ut informationen och helst ska det vara ett skriftligt godkännande. Några av de som svarat nej på frågan menar att det beror på vilka uppgifter det gäller, vissa uppgifter skulle de lämna ut, andra inte. I normalfallet skulle revisorn hjälpa klienten att ta fram den efterfrågade informationen, varefter denne själv får lämna den till skattemyndigheten.

För att klienten ska ha förtroende för revisorn är det viktigt att revisorn inte lämnar ut uppgifter om klienten utan dennes samtycke. Respondenterna verkar vara angelägna om att förtroendet inte ska rubbas.

6.3.9 Case 9

Antag att en revisors fru äger ett företag och har tagit ett relativt stort lån i en bank. Denna bank vill nu anlita revisorn. Skulle du ta dig an uppdraget om du vore i revisorns ställe? (egenintressehot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	ja	nej	nej	nej	ja	ja	ja	ja	nej	nej	nej
Nya lagen	nej	ja,mot	nej	nej	nej	ja	ja	ja	ja,mot	nej	nej	nej
Diff	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0

Tabell 12 Case 9

I case 9 har två av respondenterna lämnat svar som skiljer sig. Sannolikheten att revisorerna har svarat på frågan utifrån de olika lagarna helt oberoende av varandra är liten, 1,93 %, vilket gör att vi kan förkasta nollhypotesen.

En av de två som har svarat ja enligt den gamla lagen och ja med motåtgärd enligt den nya lagen motiverar detta med att det förmodligen hade gått bra innan men att han/hon enligt den nya lagen vid tveksamheter hade testat ärendet i byråns "independence panel".

Andra kommentarer till svaren är att det bland annat beror på hur stor betydelse fruns lån har för banken, om lånen är på marknadsmässiga villkor och bankens storlek. Någon svarade att det innebär ett betydande egenintressehot och att det inte vore lämpligt att ta sig an uppdraget enligt någon av lagarna, men att det kanske går att slussa uppdraget vidare till en annan person på byrån. Några av respondenterna säger att det kan vara lämpligare att avveckla fruns lån genom att byta bank. En bedömer det som ett betydande egenintressehot medan en annan inte tycker att fallet innehåller några grunder för att inte acceptera uppdraget.

Detta case är enligt oss ett egenintressehot där en närstående person till revisorn har nära affärsrelationer till revisionsklienten. Revisorn får på så sätt ett indirekt ekonomiskt intresse. En övervägande del av respondenterna har svarat att de inte skulle ta sig an uppdraget varken nu eller tidigare, vilket tyder på att de inte anser att det räcker med att sätta in motåtgärder för att kunna ta sig an uppdraget.

6.3.10 Case 10

Antag att en revisors mest inkomstbringande klient anser att revisorn tagit ut ett för högt arvode i förhållande till den tid han lagt ner. Klienten vill nu att revisorn ska sänka sitt arvode annars kommer klienten att byta revisionsbyrå när mandatperioden går ut. Skulle du avsäga dig uppdraget? (skrämselfhot)

Revisorer	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l
Gamla lagen	nej	nej	nej	nej	ja	nej	nej	nej	nej	nej	nej	nej
Nya lagen	nej	nej	nej	nej	ja	nej	nej	nej	nej	nej	nej	nej
Diff	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tabell 13 Case 10

Case 10 innehåller inga svarsskillnader mellan de båda lagarna. Detta ger en sannolikhet på 0,02 % vilket innebär att vi kan förkasta vår nollhypotes. Alla revisorerna gjorde alltså samma bedömning av fallet enligt den gamla och den nya lagen, vilket ger att vi med 95 % säkerhet kan säga att svaren är beroende av varandra.

Vi var även i detta fall medvetna om att en motåtgärd skulle vara svår så därför ställdes frågan som om de skulle avsäga sig uppdraget eller inte utifrån de båda lagarna. Som vi kan se så skulle de göra samma bedömning nu som tidigare.

En del av revisorerna kommenterar sina nej-nej-svar med att arvodesdiskussioner är vanliga och att de inte utgör något skäl till att avgå. Det är upp till klienten om han vill byta revisor. De har inte uppfattat fallet som vi hade tänkt, nämligen som ett skrämselfhot.

6.4 Sammanfattning av teckentest

Här följer en sammanfattning av sannolikheten att revisorns svar är oberoende av varandra och i vilka fall nollhypotesen kan förkastas eller ej.

H_0 : Svaren är oberoende av varandra

H_1 : Svaren är beroende av varandra

Case 1

Sannolikhet 0,59 % förkastar H_0

Case 2

Sannolikhet 19,38 % kan ej förkasta H_0

Case 3

Sannolikhet 0,02 % förkastar H_0

Case 4

Sannolikhet 50 % kan varken förkasta eller ge stöd åt H_0

Case 5

Sannolikhet 61,3 % kan ej förkasta H_0

Case 6

Sannolikhet 1,93 % förkastar H_0

Case 7

Sannolikhet 1,93 % förkastar H_0

Case 8

Sannolikhet 0,32 % förkastar H_0

Case 9

Sannolikhet 1,93 % förkastar H_0

Case 10

Sannolikhet 0,02 % förkastar H_0

I sju av tio case kan vi förkasta nollhypotesen. Detta innebär att revisorernas svar är beroende av varandra, d.v.s. när revisorn bedömer ett case enligt den nya lagen är han påverkad av sin tidigare bedömning enligt den gamla lagen. Detta hade kanske kunnat undvikas genom att ge casen till två olika grupper av revisorer där respektive grupp hade fått bedöma casen utifrån endast en av lagarna, den ena gruppen utifrån den gamla lagen och den andra gruppen utifrån den nya lagen. Om vi hade gjort på detta vis hade vi kanske kunnat undvika att svaren blev beroende av varandra men vi hade samtidigt inte kunnat se hur varje revisors bedömning skiljer sig mellan lagarna vilket är syftet med uppsatsen. Det hade även varit svårt att få ett tillförlitligt resultat av en sådan gruppering eftersom revisorerna har svarat så olika på frågorna.

6.5 Sammanfattande analys av casen

Syftet med vår undersökning är att se om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende. För att kunna urskilja detta behöver vi se de tio casen som en helhet. Vi har därför inte valt att analysera casen utifrån om revisorerna har svarat ja eller nej på frågorna utan vi är intresserade av att se om den enskilde revisorns svar skiljer sig åt i varje case. Hur revisorn har svarat beror på hur han/hon har tolkat caset.

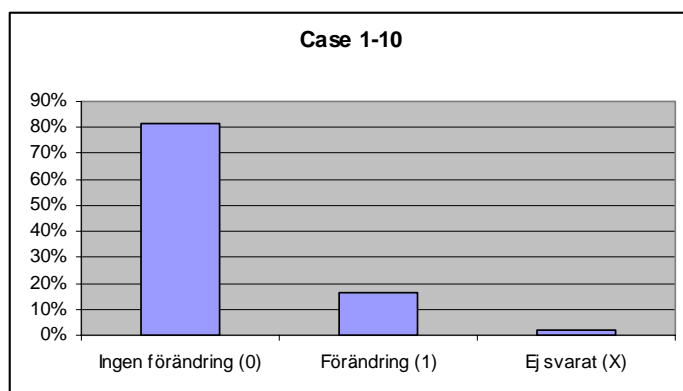


Diagram 1 Utfall av svaren i case 1-10 i %

Som det går att utläsa av tabellen har det inte skett någon större förändring av bedömningarna då endast 18,67 % av svaren har bedömts olika. 81,67 % av svaren är alltså lika och 1,67 % är obesvarade.

I enkäten hade vi med variablerna ålder, erfarenhet och byråstorlek för att kunna se om dessa hade någon betydelse för hur revisorerna svarade på de olika casen. Det har m.h.a. av ett chi-två test prövats om svaren är representativa för de auktoriserade revisorer som ingick i vår undersökning (se bilaga 5). Någon snedvridning kunde inte konstateras men p.g.a. att vi inte fick in tillräckligt med svar var det svårt att kategorisera revisorernas svar efter någon av våra variabler (se bilaga 4).

Enligt Shockley (1981) är det lättare för de stora byråerna att vara oberoende då de har mer resurser att tillgå och lättare kan sätta in motåtgärder. Utifrån vårt material finns det dock inget som tyder på att åldern, yrkeserfarenheten eller byråstorleken spelar någon roll vid revisorernas bedömningar av casen då ingen grupp utmärker sig mer än någon annan.

I och med den nya revisorslagen och införandet av analysmodellen var tanken, enligt Andersson (2003), att det faktiska oberoendet skulle regleras i lag och därmed öka förtroendet för revisorn. I och med detta trodde vi att revisorn skulle kunna ta sig an fler uppdrag som de tidigare inte kunde. Nya lagen reglerar det faktiska oberoendet och revisorn borde således kunna ta sig an uppdrag nu även om de inte är synbart oberoende (genom att de har testat sitt faktiska oberoende genom analysmodellen). Vi tror att de kanske inte tar sig an dessa uppdrag (även om det skulle vara "lagligt") eftersom förtroendet kan rubbas då det är ett för stort gap mellan det faktiska och det synbara oberoendet. Exempel på detta gap kan vara om en revisor är släkt med en klient (synbart *beroende*) men aldrig haft någon kontakt med denne släkting (faktiskt *oberoende*). Trots att revisorn då är oberoende enligt den nya lagen kan han/hon uppfattas som beroende vilket gör att de väljer att avstå.

Gamla lagen	Nya lagen	St
Ja	Nej	4
Nej	Ja	0
Ja	Ja med motåtgärd	10
Nej	Ja med motåtgärd	6

Tabell 14 De svar där bedömningen skiljer

Vi förväntade oss därmed att det skulle vara fler ”nej-ja med motåtgärd-svar” än vad det var. Att det inte blev som förväntat kan, förutom gapet mellan det faktiska och det synbara oberoendet, bero på att revisorn genom analysmodellen blir påmind om oberoendeförhållanden som man tidigare inte tänkt på. Totalt var det 20 fall där svaren skiljer sig åt. Av dessa var det endast 6 fall (nej – ja med motåtgärd) där man genom att sätta in motåtgärder kunde ta sig an ett uppdrag som man tidigare inte kunde. Vi förvånades över att revisorerna i 10 av fallen (ja – ja med motåtgärd) bedömt att de skulle behöva sätta in motåtgärder trots att de enligt den gamla lagen accepterade uppdraget. Som vi tidigare nämnt beror detta förmodligen på att oberoendefrågorna lyfts fram genom analysmodellen och revisorerna väljer därmed att sätta in en motåtgärd för att inte riskera oberoendet. I de resterande 4 fallen (ja - nej) har revisorerna svarat att de i och med den nya lagen inte kan ta sig an uppdraget trots att de tidigare kunde det. Detta kan bero på att revisorerna genom att säkerställa det faktiska oberoendet måste känna sig oberoende och tar därmed hänsyn till fler oberoendeaspekter (FAR, 1991).

Genom att revisorn måste dokumentera sitt oberoende inför varje uppdrag får det revisorn att tänka till en extra gång om han/hon verkligen är oberoende. Utifrån vår modell (fig 4) där en klient anlitar en revisor för ett uppdrag ser man även vilken betydelse revisorsnämnden har i oberoendeprocessen. De är det organ som kontrollerar revisorns oberoende. Den dokumentation som revisorn gör inför varje uppdrag måste finnas tillgänglig så att revisorsnämnden har möjlighet att granska revisorns oberoende. Även detta kan leda till att revisorn är försiktig i sina bedömningar av uppdrag.

6.7 Hypotesprövning

När vi nu har analyserat resultatet av vår undersökning kan vi ta ställning till våra övergripande hypoteser. Vi finner inte att revisorernas bedömningar skiljer sig åt nämnvärt mellan de olika lagarna och inte heller att revisorerna i och med införandet av analysmodellen kan ta sig an fler uppdrag.

Hypotesen att *revisorernas bedömning skiljer sig åt* måste följaktligen förkastas. Detta till följd av att resultatet från vår undersökning visar att bedömningen skiljer åt i endast 16,67 % av svaren. Vi anser inte att denna procentsats är tillräcklig för att kunna säga att bedömningarna skiljer sig åt. Hypotesen att införandet av *analysmodellen medför att revisorerna kan ta sig an fler uppdrag* måste även den förkastas då revisorerna endast i 6 fall av 120 kunde ta sig an fler uppdrag. I fyra fall av de 120 fallen var det tvärtom d.v.s. de sa nej till ett fall de tidigare tog sig an. Summan blir då bara två fall mer, vilket vi inte anser är tillräckligt för att kunna stödja denna hypotes.

6.8 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi redogjort för teckentestet som är den analysmetod vi använt oss av för att se om varje revisorers svar är oberoende av varandra. Därefter har vi gjort en sammanfattande analys av vårt empiriska material och vi kan konstatera att införandet av analysmodellen inte har lett till någon större förändring vad gäller revisorernas bedömningar. Analysmodellen har inte heller medfört att man kan ta sig an fler uppdrag nu än tidigare. Vi kan därför förkasta båda våra övergripande hypoteser.

7 Slutsatser

I detta kapitel redogör vi för våra slutsatser utifrån vårt syfte samt ger förslag till fortsatta studier.

Den första januari 2002 trädde en ny revisorslag i kraft i Sverige. Lagen kom till p.g.a. att man ville stärka förtroendet för revisorn genom självreglering och lagen innebär ett tydliggörande av kraven på revisorns oberoende. Genom att gå från regelstyrning till självreglering försöker man genom lagstiftning komma åt även det faktiska oberoendet. Tidigare lag tog endast hänsyn till det synbara oberoendet.

Syftet med vår undersökning var att se om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende. Genom analysen av det empiriska materialet kan vi förkasta våra två övergripande hypoteser. Införandet av analysmodellen har alltså inte lett till någon större förändring vad gäller revisorernas bedömningar och inte heller medfört att man kan ta sig an fler uppdrag nu än tidigare. En förklaring till att bedömningarna inte skiljer sig mellan de båda lagarna kan vara att revisorerna är "vanemänniskor" och gör fortfarande sina bedömningar enligt den gamla lagen. Vår analys av svaren med hjälp av teckentestet, där vi kommer fram till att svaren är beroende av varandra, ger stöd åt detta resonemang.

Den nya lagen reglerar det faktiska oberoendet och vi trodde att revisorn borde kunna ta sig an fler uppdrag nu än tidigare eftersom de kan sätta in motåtgärder för att fastställa oberoendet. Vi reagerade därför på att revisorerna i vissa fall tog sig an färre uppdrag nu än tidigare. Detta tror vi beror dels på att revisorn genom analysmodellen blir påmind om oberoendeförhållanden som man tidigare inte tänkt på och dels på gapet mellan det faktiska och det synbara oberoendet. Om gapet blir för stort riskerar revisorerna att förtroendet för dem minskar och analysmodellen får därmed motsatt effekt. Enligt Dunn (1996) är det svårt att mäta oberoendet, då man inte kan mäta en persons attityd eller integritet, och han menar att oberoendet endast kan säkras genom att revisorn är synbart oberoende. Detta tror vi kan vara en av anledningarna till att man som revisor väljer att avstå från ett uppdrag när man egentligen känner sig oberoende, trots att det inte syns utåt. Enligt Cassel (1996) däremot kan en revisor vara faktiskt oberoende utan att han uppfattas som det av omvärlden, vilket var en anledning till att vi trodde att revisorernas bedömningar skulle skilja sig åt mellan lagarna.

Vi kan utifrån vår undersökning konstatera att bedömningen inte skiljer sig åt nämnvärt. Vi tror dock ändå att det faktiska oberoendet har påverkats i och med skiftet från regelstyrning till självreglering och att revisorerna därmed är mer medvetna om sitt oberoende. Medvetenheten påverkas också av att de måste dokumentera sitt oberoende inför varje uppdrag. Genom intervjun och utifrån de kommentarer vi fått vid vår undersökning har det framkommit att revisorn i och med analysmodellen måste rannsaka sig själv och verkligen känna efter om han/hon är faktiskt oberoende. Självreglering bygger på varje revisors känsla och vilja att vara oberoende och detta är viktigt för att det ska finnas ett förtroende för revisorn. (FAR, 1991) Med detta försöker man undvika den risk som finns med regelstyrning, risken att man försöker kringgå reglerna. Det finns även en risk att man enbart följer utsatta regler istället för att göra en självständig bedömning (Cassel, 1996).

Våra övergripande hypoteser förkastades och detta kan bero på dels fel i teorin, dels på fel i undersökningen. Utifrån teorin tolkade vi det som om införandet av analysmodellen skulle innebära att revisorerna skulle kunna ta sig an fler uppdrag i och med att revisorerna kunde sätta in motåtgärder. Detta kan vara en felaktig tolkning då vi utifrån vårt resultat inte kan stödja detta resonemang. Fel i undersökningen skulle kunna bero på den metod vi har använt oss av. Med en annan testmetod, t.ex. telefonintervju, hade vi kanske fått en större svarsfrekvens och kunnat fånga in andra respondenter än vid en mailenkät. Hade undersökningen genomförts vid en annan tidpunkt hade kanske svarsfrekvensen blivit högre.

Införandet av analysmodellen har inte lett till att revisorernas bedömningar skiljer sig åt, men revisorerna har blivit mer medvetna om sitt oberoende. Det går inte att se någon direkt praktisk effekt av analysmodellens införande. Den har dock ett symbolvärde i och med att den leder till en ökad medvetenhet, genom att man testat sitt faktiska oberoende. I det långa loppet förväntas analysmodellen leda till ett ökat förtroende för revisorn (FAR, 2003). När den nya revisorslagen kom var det troligtvis analysmodellens symbolvärde man sökte för att återskapa förtroendet för revisorn eftersom en självgranskande modell visar på handlingskraft och en vilja att ta tag i oberoendeproblematiken.

På det stora hela har införandet av självreglering alltså inte lett till att bedömningen av uppdragen skiljer sig åt men vi anser att behållningen av den nya lagen är revisorernas ökade medvetenhet gällande sitt oberoende. På senare tid har det även i USA diskuterats om man ska frångå de uppstyrda regelverken till förmån för ett mer självreglerande system (Quinn, 2003) och vi tror detta kan vara en möjlighet att öka förtroendet även där. Vi tycker, som Michael R Young (Quinn, 2003), att ett svart/vitt regelsystem kanske inte är det bästa. Den bästa lösningen finns troligtvis någonstans mitt emellan.

7.1 Praktisk tillämpning och förslag till fortsatta studier

Trots att underlaget för våra slutsatser var ”lite tunt” hoppas vi ändå att vi har väckt ett intresse för ämnet regelstyrning kontra självreglering och att vårt examensarbete kan ligga till grund för vidare forskning. Vilket regelverk som är effektivast för att återuppbygga förtroendet för revisorn diskuteras runt om i världen och kommer säkert att diskuteras en lång tid framöver.

Vi tycker det skulle vara intressant om det blev undersökt hur stor roll det faktiska och det synbara oberoendet spelar för revisorns förtroende. Vad bygger egentligen intressenterna sitt förtroende för revisorn på? Det skulle även vara intressant att se om revisorernas bedömningar skiljer sig åt beroende på olika variabler, t.ex. ålder, byråstorlek och yrkeserfarenhet, då det utifrån vårt underlag inte gick att utläsa. Dessutom vore det intressant att undersöka varför revisorernas svar skiljer revisorerna emellan (förutsatt att skillnaderna inte beror på caseutformningen).

8 Källförteckning

- Adams, M.B. (1994) *Managerial Auditing Journal. Agency theory and internal audit*. 9:8, 8-12
- Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (1998) *Management control systems*. New York: McGraw Hill.
- Benthorn, L. (2003) *Hypotestestning*.
<http://hem.passagen.se/benthorn/statistik/hypotestestning.htm>, 2004-01-03
- Byström, J. (2000) *Grundkurs i statistik*. Stockholm: Bokförlaget Natur och Kultur.
- Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus förlag.
- Dunn, J. (1996) *Auditing, Theory and Practise*. Harlow: FT Prentice Hall.
- Engerstedt, U. & Strömquist, A. (2003) *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*. *Balans*. 29:10, 36-42
- FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2003), *Analysmodellen, för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. <http://www.far.se>, 2003-11-05
- FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2002) *FARs revisionsbok 2002*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (1991) *Revision 1*. (5e upplagan) Stockholm: FAR Förlag AB.
- Holmetun, M. & Johansson, R. *Revisorn vs. Intressenter. Bedömningsgap eller harmoni?*. Examensarbete Högskolan Kristianstad. HT 2001
- Holmquist, B. (2002) *Det ska inte få hända i Europa, inte med våra nya regler!*. *Balans*. 28:2, 5-7
- Körner, S. & Wahlgren, L. (2000) *Statistisk dataanalys*. Lund: Studentlitteratur.
- Körner, S. & Wahlgren, L. (1998) *Statistiska metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.
- Macintosh, N B. (1994) *Management Accounting and Control Systems*. Chichester: Wiley.
- Patel, R. & Davidsson, B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.
- Quinn, R.L. (2003) *The rules explosion: Is it time to move toward principles*. *Strategic finance*. 84:7, 39-44

Revisorsnämnden (2003) *Uttalande från Revisorsnämnden, Dnr 2003-576*.
<http://www.revisorsnamnden.se>, 2003-11-06

Revisorsnämnden, <http://www.revisorsnamnden.se/infoomrn.htm>, 2003-11-27
(kontaktperson Berit Wallster)

Saunders, M., Lewis, P. & Thorhill, A. (2003) *Research Methods for Business Students*. (3:e upplagan) Harlow: FT Prentice Hall.

Shockley, R.A. (1981) *Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis*. The accounting review. 56:4, 785-800

Smith, D. (2000) *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur.

Strömquist, S. (2000) *Uppsatshandboken*. Uppsala: Hallgren & Fallgren Studieförlag AB.

SSDs (Svensk Samhällsvetenskaplig Datatjänst) Skoldatabank.
<http://www.ssd.gu.se/skol/bortex.html>, 2003-12-22

Intervju

Andersson Bengt-Göran, auktoriserad revisor, 2003-11-17, Örlings PriceWaterHouseCoopers
Kristianstad

Lagtext

Aktiebolagslag (1975:1385)

Lag (1995:528) om revisorer

Revisorslag (2001:883)

Bilagor

Bilaga 1: Intervjuguide

1. När började du intressera dig för revision?
2. Hur länge har du varit revisor?
3. Vilka revisionsbyråer har du jobbat på?
4. Vad tycker du om den nya revisorslagen?
5. Vilken är det främsta orsaken (orsakerna) till att analysmodellen kom till?
6. Vilka problem fanns med det gamla regelsystemet?
7. Vilka problem ville man lösa genom analysmodellen?
8. Har du sett några effekter av den nya lagen och analysmodellen?
9. Vad tycker du om självreglering? Är det tillförlitligt?
10. Vad tycker du om att revisorskåren får det primära ansvaret för utvecklingen av den goda seden?
11. Tycker du att analysmodellen är ett hjälpmedel eller ett "onödigt ont"?
12. Tror du att modellen följs eller att det slarvas?
13. Tycker du att förtroendet för revisorn har ökat och beror det i så fall på den nya lagen i stort eller på analysmodellen?

Bilaga 2: Följebrev

Hej!

Vilka är effekterna av analysmodellens införande? Har revisorns bedömning av uppdrag förändrats? Detta hoppas vi få svar på genom Er!

Vi är två studenter som läser ekonomi på Högskolan i Kristianstad. Vi håller just nu på med vårt examensarbete med inriktning mot redovisning och revision. I och med införandet av analysmodellen har oberoendefrågorna lyfts fram genom kravet på självgranskning. På grund av detta kommer vi att undersöka om revisorernas bedömning av olika uppdrag skiljer sig åt nu jämfört med tidigare regler om oberoende.

Vi skulle behöva Er hjälp med att bedöma ett antal case och hoppas Ni har möjlighet att avvara 5-10 min av Er tid för att besvara vår enkät. Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och sammanställas i vår rapport. Vi skulle vara väldigt tacksamma om Ni hjälper oss med detta!

Det är av stor betydelse för oss att enkäten besvaras för att vi ska kunna dra relevanta slutsatser då en obesvarad enkät kan innebära en missvisande bild av verkligheten.

Vänligen maila svaren snarast till kandidatarbete2003@yahoo.se senast måndagen den 15 december.

Enkäten ligger som en bifogad fil. Börja med att spara den, markera sedan dina val genom att stryka under de alternativ som passar bäst. Spara igen och bifoga filen i ett mail till oss.

Vill Ni ta del av den slutliga uppsatsen så markera det längst ner på enkäten.

Tack på förhand!

Vid eventuella frågor kan Ni höra av Er till någon av oss.

Emma Petersson
kandidatarbete2003@yahoo.se
0708-19 79 15

Marie Berg
kandidatarbete2003@yahoo.se
0706-68 66 95

Handledare: Torbjörn Tagesson
Universitetslektor i företagsekonomi
torbjorn.tagesson@e.hkr.se
044-203107

Bilaga 3: Enkät

Vi skulle vilja att Ni bedömer 10 olika case som vi tagit fram utifrån analysmodellens 5 oberoendehot. I Er bedömning vill vi Ni tar ställning till om Ni skulle ta Er an uppdragen utifrån den gamla revisorslagen. Vi vill även att Ni bedömer samma fall utifrån den nya lagen m.h.a. analysmodellen. För att se om bedömningen skiljer sig åt mellan olika grupper, ber vi Er även att markera nedanstående uppgifter.

- Ålder
30-40 41-50 51-60 61-
- Hur många år har du jobbat som auktoriserad revisor?
5-10 11-15 16-20 21-25 26-
- Hur många auktoriserade revisorer arbetar på Er byrå?
1-5 6 eller fler

1. Antag att en revisionsbyrå blir erbjuden att hyra en lokal av en av deras klienter. Kan byrån hyra lokalen och samtidigt ha kvar klienten?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

2. Antag att en revisor tidigare haft anställning på ekonomiavdelningen på ett företag. Detta företag vill nu anlita revisorn. Skulle du ta dig an uppdraget om du vore i revisorns ställe?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

3. Antag att en tvist uppstår mellan revisorn och klienten om en lagervärderingsfråga. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om han inte får rätt i denna tvist. Skulle du avsäga dig uppdraget?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej

Motivera gärna ditt svar:

4. Antag att en revisor är engagerad i styrelsen i en idrottsförening. I denna idrottsförening finns en medlem som äger ett företag och denne medlem vill nu anlita revisorn till sitt företag. Hade du kunnat företräda denne medlem?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

5. Antag att en skattespecialist på en revisionsbyrå lämnar råd och förslag till en klient. Samma klient vill nu anlita en revisor, på samma byrå som skattespecialisten, som granskande revisor. Hade du tagit dig an uppdraget?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

6. Antag att en revisor blir ombedd att ställa upp som stöd för klienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten i en rättslig process. Skulle du företräda klienten?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

7. Antag att en revisor arbetat mot samma klient i ca 10 år. Skulle ett fortsatt arbete vara möjligt utan att oberoendet hotas?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

8. Antag att skattemyndigheten vill ha information från en av revisorns klienter. Denne klient hänvisar skattemyndigheten till revisorn. Skulle du som revisor lämna ut information till skattemyndigheten?

Gamla lagen

Ja
Nej

Analysmodellen

Ja
Nej
Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

9. Antag att en revisors fru äger ett företag och har tagit ett relativt stort lån i en bank. Denna bank vill nu anlita revisorn. Skulle du ta dig an uppdraget om du vore i revisorns ställe?

Gamla lagen

Ja

Nej

Analysmodellen

Ja

Nej

Ja, med motåtgärd

Motivera gärna ditt svar:

10. Antag att en revisors mest inkomstbringande klient anser att revisorn tagit ut ett för högt arvode i förhållande till den tid han lagt ner. Klienten vill nu att revisorn ska sänka sitt arvode annars kommer klienten att byta revisionsbyrå när mandatperioden går ut. Skulle du avsäga dig uppdraget?

Gamla lagen

Ja

Nej

Analysmodellen

Ja

Nej

Motivera gärna ditt svar:

Jag vill ha den slutliga uppsatsen mailad till mig.

Ja

Tack för din medverkan!

Bilaga 4: Enkät svar

gamla = gamla lagen

nya = analysmodellen

revisor	Variabler			Case 1			Case 2			Case 3		
	ålder	erfarenhet	byrå	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff
a	30-40	5-10	stor	nej	nej	0	nej	nej	0	nej	nej	0
b	41-50	11-15	stor	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0
c	41-50	5-10	stor	ja	ja	0	ja	ja	0	ja	ja	0
d	51-60	5-10	liten	nej	nej	0	nej	ja,mot	1	nej	nej	0
e	51-60	21-25	stor	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
f	51-60	26-	stor	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
g	51-60	16-20	liten	nej	nej	0	nej	nej	0	nej	nej	0
h	51-60	26-	stor	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
i	30-40	5-10	stor	nej	ja,mot	1	ja	nej	1	ja	ja	0
j	41-50	11-15	stor	X	X	X	ja	nej	1	nej	nej	0
k	30-40	5-10	stor	nej	nej	0	nej	nej	0	ja	ja	0
l	51-60	16-20	liten	nej	nej	0	nej	nej	0	ja	ja	0

revisor	Case 4			Case 5			Case 6			Case 7		
	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff
a	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0	ja	ja	0
b	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0	ja	ja	0
c	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0	ja	ja	0
d	nej	ja,mot	1	ja	ja	0	nej	nej	0	ja	ja	0
e	ja	nej	1	ja	ja,mot	1	nej	ja,mot	1	ja	ja,mot	1
f	X	X	X	ja	ja	0	nej	nej	0	ja	ja	0
g	ja	ja	0	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0
h	ja	ja	0	ja	ja,mot	1	nej	nej	0	ja	ja	0
i	ja	ja,mot	1	ja	ja,mot	1	nej	ja,mot	1	ja	ja	0
j	ja	ja	0	ja	ja,mot	1	nej	nej	0	ja	ja	0
k	nej	ja,mot	1	ja	ja	0	ja	ja	0	ja	ja,mot	1
l	ja	ja	0	ja	nej	1	nej	nej	0	ja	ja	0

revisor	Case 8			Case 9			Case 10		
	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff	gamla	nya	diff
a	nej	nej	0	nej	nej	0	nej	nej	0
b	ja	ja	0	ja	ja,mot	1	nej	nej	0
c	nej	nej	0	nej	nej	0	nej	nej	0
d	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
e	nej	nej	0	nej	nej	0	ja	ja	0
f	ja	ja	0	ja	ja	0	nej	nej	0
g	nej	nej	0	ja	ja	0	nej	nej	0
h	nej	nej	0	ja	ja	0	nej	nej	0
i	nej	nej	0	ja	ja,mot	1	nej	nej	0
j	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
k	ja	ja	0	nej	nej	0	nej	nej	0
l	ja	ja,mot	1	nej	nej	0	nej	nej	0

Bilaga 5: Chi-två test

ÅLDER * SVARAT

Crosstabulation

ÅLDER	SVARAT		Total
	Ja	Nej	
30-40	3	13	16
41-50	3	31	34
51-60	6	40	46
61-		7	7
Total	12	91	103

Chi-Square Test

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2,057*	3	0,651		

* 3 cells (37,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,82.

BYRÅSTORLEK * SVARAT

Crosstabulation

BYRÅ	SVARAT		Total
	Ja	Nej	
Stor	9	63	72
Liten	3	28	31
Total	12	91	103

Chi-Square Test

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	0,168*	1	0,682		

* 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,61.

ERFARENHET*SVARAT
Crosstabulation

ERFARENHET	SVARAT		Total
	JA	NEJ	
5-10	5	20	25
11-15	2	19	21
16-20	2	26	28
21-25	1	17	18
26-	2	9	11
Total	12	91	103

Chi-Square Test

	Value	df	Asymp. Sig. (2- sided)	Exact Sig. (2- sided)	Exact Sig. (1- sided)
Pearson Chi-Square	3,444*	4	0,486		

* 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,28.