

Södertörns högskola
Institutionen för ekonomi & företagande
Företagsekonomi VT 2007
Kandidatuppsats 10 p
Handledare: Ogi Chun



Revisorers syn på analysmodellen

En jämförelse mellan små och stora revisionsbyråer

Uppsats VT 2007

Författare:

Yuan-Li Kuo 810505

Maria Ögren 810830

Sammanfattning

För att förhindra redovisningsskandaler samt säkra att revisorer arbetar oberoende finns det lagar och regler. Den första januari 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige som innebar en del förändringar kring synen på revisorers oberoende. Lagen innehöll bland annat en analysmodell där revisorerna inför varje nytt uppdrag själva skall granska sitt oberoende.

Revisionsbyråns storlek kan avgöra hur mycket resurser som finns till att arbeta med oberoendefrågor. Syftet med denna undersökning var därför att ta reda på om det föreligger skillnader i syn och praxis av analysmodellen gällande små och stora redovisningsbyråer. Undersökningen genomfördes med hjälp av en enkät som skickades ut per e-post till revisorer fördelade på olika orter i Sverige. Enkätens svar har analyserats med hjälp av Chi-två test och Fishers exakta test.

De deltagande revisorerna anser att analysmodellen uppfyller sitt syfte och att gränserna för vad som anses vara oberoende är tydliga. Det mest frekventa hotet som dyker upp bland byråerna är självgranskningshotet medan ingen av respondenterna har stött på skrämshotet. Undersökningens resultat visar att den enda skillnaden mellan små och stora redovisningsbyråer finns gällande frågan om intern granskning av oberoendet. Det är fler större byråer som har en intern granskning. Detta kan bero på att de resurser som finns inom de små byråerna inte räcker till för en intern granskning. Revisorerna själva ansåg att det kunde föreligga skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer gällande oberoendet vilket är förvånande då analysmodellen är lagstadgad och därför borde hanteras på samma sätt. Resultatet kan dock visa på en medvetenhet om att de resurser som finns till utbildning, intern granskning m.m. inte är lika omfattande hos de små byråerna.

Slutsatsen av denna undersökning är att det endast föreligger skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer gällande den interna granskningen av oberoendet. I övriga frågor finns det inga signifikanta skillnader.

Innehållsförteckning

1	Inledning och bakgrund	6
1.1	Bakgrund	6
1.2	Problemdiskussion	8
1.3	Problemformulering	8
1.4	Syfte	9
1.5	Definitioner	9
2	Metod.....	10
2.1	Insamling av data	10
2.2	Val av strategi och tillvägagångssätt.....	10
2.2.1	Urval.....	11
2.2.2	Enkätundersökning	11
2.2.3	Bortfall	12
2.2.4	Analysmetod	12
2.3	Reliabilitet och validitet	12
3	Teoretisk referensram	14
3.1	Principalagentteorin	14
3.2	Revisorns roll	15
3.3	God redovisningssed	17
3.4	Revisorslagen 2001:883	17
3.5	Analysmodellen.....	17
3.5.1	Hot.....	18
3.5.2	Analysmodellens steg	19
3.5.3	Dokumentation.....	19
3.5.4	Organisatoriska förutsättningar.....	20
3.5.5	Förtroendestärkande åtgärder.....	20
3.5.6	Analysmodellens konsekvenser vid fel tillämpning	20

3.6	Sammanfattning av den teoretiska referensramen	21
4	Empiri	22
4.1	Diagram.....	22
4.1.1	Hur många anställda har din byrå?	22
4.1.2	Vilket är det vanligaste hotet som dyker upp vid användandet av analysmodellen?	23
4.1.3	Har du stött på hot som analysmodellen inte tar upp?	24
4.1.4	Analysmodellen uppfyller sitt syfte	24
4.1.5	Tillämpar ni på din revisionsbyrå analysmodellen i praktiken?	25
4.1.6	Har ni sedan analysmodellens tillkomst fått ändra ert arbetssätt eller avsäga er uppdrag till följd av att oberoendet är hotat?.....	25
4.1.7	Är analysmodellen tillräcklig för granskning av oberoendet?.....	26
4.1.8	Är det som revisor svårt att veta var gränserna går?.....	27
4.1.9	Finns det någon inom revisionsbyrån som internt granskar att revisorerna arbetar oberoende?.....	27
4.1.10	Tror du att små & stora redovisningsbyråer hanterar oberoendefrågorna på olika sätt.....	28
4.1.11	Om du tidigare haft anställning i företaget du nu ska revidera, tar du på dig uppdraget?.....	29
4.1.12	Om du som revisor blir medbjuden på en resa för leverantörer, accepterar du erbjudandet?.....	29
4.1.13	Om din partner innehar aktier i det bolag du skall revidera, tar du på dig uppdraget?.....	30
5	Analys och tolkning	31
6	Resultat	35
7	Avslutande diskussion	37
7.1	Kritisk granskning	37
7.2	Förslag till fortsatta studier	38
	Litteraturförteckning	39
	Bilaga 1	41

Bilaga 2 44

Bilaga 3 45

1 Inledning och bakgrund

I detta kapitel kommer vi att redogöra för bakgrunden och problemdiskussionen som ligger till grund för problemformuleringen även syftet kommer att presenteras.

1.1 Bakgrund

Revisorernas oberoende har diskuterats sedan revisionen infördes. Under senare år har redovisningsskandaler som Enron och Skandia lett till att man ifrågasätter revisorns trovärdighet och objektivitet. Enron var fram till kännedomen kring bokföringsbrotten USA:s sjunde största börsbolag (Björk C.,2006). Brotten som begicks hade inte varit möjliga om inte revisorerna undertecknat rena revisionsberättelser trots att de hade kännedom om att företagets räkenskaper inte var rena (Isaksson P.,2006). I Skandia lät flera högt uppsatta chefer renovera privata lägenheter för stora summor och sedan systematiskt dölja kostnaderna i företagets bokföring (Olsson D.,2006).

Att revisorerna undertecknade de orena räkenskaperna möjliggjorde de bokföringsfiffel som förekom i både Enron och Skandia. Detta har fört med sig ett ökat intresse kring revisorns oberoende. Revisionsbyråer som erbjuder sina klienter både konsult- och revisionstjänster kan ge en ökad misstro för revisorns roll som oberoende granskare (Jenkins J., Krawczyk K., 2001). Utvecklingen i revisionsbolag går mot att omsättningen för konsult- och rådgivningstjänster är mer än omsättningen från den externa revisionen vilket gör att tjänster utanför den externa granskningen är ekonomiskt lönsam för revisionsbolagen (Van Der Plaats, E.,2001). En undersökning som genomfördes av Svenska Dagbladet visar dock att arvoden för konsulttjänster minskade med drygt en femtedel mellan 2001 och 2002 beroende på de uppdagade redovisningsskandalerna (Suneson B, 2003).

För att säkra revisorns oberoende finns lagar och regler som styr revisorernas uppdrag. Tystnadsplikt, opartiskhet och självständighet är några av de krav som ställs på en revisor för att öka förtroendet för denne (FARs Revisionsbok, 2004).

Den 1 januari 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige som ersatte den gamla lagen (1995:528) om revisorer. Den nya lagen innebar en del viktiga förändringar kring synen på revisorns oberoende vid revisionsuppdrag. I den nya lagen finns bland annat en presumtion för att revisorn inte skulle kunna utföra uppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt, i den gamla lagen fanns ingen sådan motsvarighet. Revisorn kan i den nya lagen bryta presumtionen genom att visa att det vidtagits åtgärder mot opartiskhet och självständighet. De nya reglerna gör att man tillåter mer nyanserade bedömningar som kan leda till en mindre restriktiv praxis än tidigare (Balans nr 10 2003).

I och med tillkomsten av den nya revisorslagen, infördes en analysmodell för prövning av revisorers oberoende. Med hjälp av analysmodellen ska revisorerna inför varje uppdrag pröva om det finns risk för rubbat förtroendet för hans eller hennes självständighet respektive opartiskhet. Med revisorns opartiskhet och självständighet menas dels revisorns faktiska opartiskhet och självständighet (independence in fact) och dels revisorns synbara opartiskhet och självständighet (independence in appearance). Det faktiska oberoendet avser revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget och kunna avge en objektiv revisionsberättelse. Det synbara oberoendet avser en frånvaro av omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet (Balans nr. 10, 2003). Om revisorn brister i någon del av analysen måste denne avböja uppdraget eller avsäga sig ett redan påbörjat uppdrag om det i det enskilda fallet inte finns några åtgärder som medför att hotet mot oberoendet går att eliminera (FAR, Analysmodellen, 2005).

Kritik mot analysmodellen har riktats i form av dess användbarhet. Modellen kan vara svår att tillämpa då den inte har existerat tillräckligt länge för att revisorerna ska veta var gränserna går i det enskilda fallet. Det kommer att ta tid innan det byggts upp en praxis för att se var gränserna ska dras (Balans 8-9, 2003).

Revisionsnämnden, RN, är en tillsynsmyndighet för Sveriges kvalificerade revisorer. De granskar anmälningar mot enskilda revisorer och registrerade revisionsbolag och kan tilldela erinran, varning eller avstängning som följd vid avsteg från god redovisningssed eller om det

föreligger hot mot revisorns oberoende (www.revisorsnamnden.se). Det är RN och ytterst domstolar som avgör om en revisor är oberoende (Balans, nr. 11, 2003).

1.2 Problemdiskussion

Sverige är i och med den nya lagstiftningen det första landet i världen som lagfäster analysmodellen. Analysmodellen ska vara ett hjälpmedel för revisorerna när det gäller att hantera oberoendefrågorna och göra hanteringen av dessa trovärdiga (FAR 2006, Analysmodellen). Den nya revisorslagen och analysmodellen har medfört vissa begränsningar i revisorernas arbete, till exempel i vilken utsträckning revisorn och företaget får ha kontakt. Dessa restriktioner har tillkommit för att säkerställa oberoendet och öka tryggheten för både revisorer, klienter och andra intressenter (21 § Revisorslagen).

Innan revisorslagen och analysmodellens införande fanns inget gemensamt sätt för hur oberoendet hos revisorer skulle bedömas. Oberoende kan tolkas på olika sätt och analysmodellen kan hjälpa till att få en gemensam tolkning av begreppet. Eftersom analysmodellen bygger på revisorns egna prövningar om oberoende kan en viss subjektivitet uppstå.

Revisionsbyråernas storlek kan påverka hur väl analysmodellen kan hjälpa dem att eliminera oberoendehot. Mindre revisionsbyråer kan på grund av begränsade resurser ha svårare att internt lösa de oberoendefrågor som kan uppstå (FAR Analysmodellen, 2006). Dessa frågor måste lösas med hjälp av externa revisorer och andra samarbetspartners vilket leder till ökade merkostnader för både byrån och klienter. Den ökade merkostnaden kan göra att det uppstår en konflikt mellan affärsintresset och oberoendet.

1.3 Problemformulering

Det finns många åsikter kring analysmodellen. Det finns de som menar att analysmodellen ger en mer mångsidig bedömning medan andra menar att den lämnar ansvaret till branschen då det innan införandet av modellen var lagstadgat vad revisorerna fick göra och inte. De många åsikterna som brett går isär ger upphov till ett antal frågeställningar gällande sättet att se på en revisors oberoende. Anser revisorerna att analysmodellen hjälper dem att bli mer oberoende i

deras arbete? Har den nya revisorslagen och analysmodellen lett till att revisionsbyråernas storlek avgör hur oberoendefrågor ska lösas?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det finns skillnader mellan små och stora revisionsbyråer gällande syn och praxis av analysmodellen.

1.5 Definitioner

Små redovisningsbyråer har 1-40 anställda.

Stora redovisningsbyråer har 41 eller fler anställda.

2 Metod

I detta kapitel kommer vi att redogöra för vilken metod som använts och vilka motiv som fanns för valet.

2.1 Insamling av data

Sekundärdata har samlats in genom litteraturstudier och databaser som Business Source Elite och Affärdata. Internet har använts för att hitta artiklar och annan relevant information till uppsatsen. Sökord som använts på Internet är ”analysmodellen”, ”oberoende”, ”revisorer”, ”agentteorin”. Primärdata kommer från den enkätundersökning som genomförts bland revisorer runt om i Sverige.

2.2 Val av strategi och tillvägagångssätt

För att ta reda på om revisorers syn och praxis av analysmodellen skiljer sig åt beroende på om de arbetar på en liten eller stor revisionsbyrå har en enkätundersökning genomförts. Detta ger uppsatsen ett kvantitativt tillvägagångssätt. Uppsatsen har en deduktiv ansats då den utgår från befintliga teorier som det sedan dras slutsatser ifrån.

Eftersom författarna vill visa på attityder hos en stor grupp människor ansågs en kvantitativ enkätundersökning vara det alternativ som passade bäst. Undersökningen har dock utformats så att vissa frågor gav respondenterna möjlighet att utveckla sina svar i fritext. Eftersom enkäter kan skickas med post eller e-post är det ett snabbare sätt att genomföra undersökningar på än en intervjuundersökning. Detta sätt ger dessutom respondenten möjlighet att i lugn och ro besvara frågorna. Nackdelen med denna typ av undersökning är att svarsfrekvensen ofta blir låg då det inte finns något tvång att delta i undersökningen.

Istället för en kvantitativ metod hade en kvalitativ metod i form av personliga intervjuer kunnat användas. Den kvalitativa metoden är lite mer tidskrävande vilket gör det svårt att genom-

föra den på en större grupp människor men metoden ger en djupare insikt i respondenternas tankegångar och en ökad flexibilitet (Johannessen & Tufte 2003).

2.2.1 Urval

Urvalsramen består av 3894 revisorer runt om i Sverige med olika bakgrund och som är medlemmar i FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare. Revisorerna som utgör populationen i undersökningen är kvalificerade revisorer det vill säga godkända och auktoriserade revisorer eller specialister inom revisionsområdet (www.far.se). Dessa har valts ut med hjälp av ett systematiskt urval som är en variant av slumpmässigt urval. Systematiskt urval innebär att de deltagande i undersökningen väljs ut slumpmässigt men med en viss systematik (Denscombe, 2000). Denna studie utgår från FAR SRS medlemsregister och enkäten har skickats ut med e-post till var 17:e person i listan. Totalt skickades enkäten ut till 230 personer.

2.2.2 Enkätundersökning

Frågeformuläret bestod av 13 prestrukturerade flervalfrågor med fasta svarsalternativ. För att ge respondenten möjlighet att utveckla sina svar lämnades utrymme för kommentarer i vissa frågor (se bilaga 1). Frågorna formulerades för att på bästa sätt belysa syftet och ge ett bra underlag för analys samtidigt som frågorna formulerades så att de inte skulle påverka respondentens attityd.

För att kunna nå många respondenter på ett effektivt sätt utformades enkäten som en elektronisk blankett som skickades ut per e-post. Detta tillvägagångssätt underlättade för de deltagande då de endast behövde klicka på en länk för att kunna besvara enkäten och när sedan enkäten blivit besvarad klicka på ikonerna skicka.

För att kontrollera att inga missförstånd eller feltolkningar av enkätundersökningen kunde inträffa genomfördes en pilotstudie på 10 revisorer. Dessa ingick inte i den senare undersökningen.

2.2.3 Bortfall

Enkäten skickades ut till 230 revisorer fördelade på olika platser i Sverige. Då svar erhöles från 51 personer ger det ett externt bortfall på 179 stycken. Detta bortfall berodde på inaktuella e-postadresser, att de inte ansåg sig lämpliga att delta i studien på grund av olika anledningar t.ex. att de var specialister inom ett visst område, samt tidsbrist. Då samtliga respondenter valde att svara på alla frågor uppstod inget internt bortfall.

2.2.4 Analysmetod

I kapitel 5 analyseras empirin med hjälp av Pearsons Chi-två-test. I denna typ av test analyseras de observerade frekvenserna i en frekvenstabell. Sedan jämförs de observerade frekvenserna med de förväntade frekvenserna och ställs mot en nollhypotes. Nollhypotesen säger att det inte föreligger några skillnader i svaren mellan små och stora revisionsbyråer. Vid analysen räknas antalet frihetsgrader ut som tillsammans med den valda signifikansnivån ger ett kritiskt Chi-två värde som avläses från en tabell för Chi-två fördelningen. Om det observerade Chi-två värdet överstiger det kritiska värdet skall nollhypotesen förkastas.

Pearsons Chi-två test förutsätter dock att de förväntade frekvenserna är större än 5 (max.20% av de förväntade frekvenserna får understiga 5). När dessa kriterier inte uppfylls har Fishers exakta test använts. Fishers exakta test är en typ av Chi-två test, lämplig vid små förväntade frekvenser. Eftersom Fishers exakta test förutsätter fyrfältstabeller har svarsalternativet ”vet ej” plockats bort från analysen. Detta motiveras av att de respondenter som svarat ”vet ej” inte kunnat ta ställning till frågorna och att detta svarsalternativ inte heller kan slås ihop med något annat. Vid Fishers exakta test förkastas nollhypotesen om p-värdet, sannolikheten för utfallet, understiger den valda signifikansnivån på 0,05 (5%).

2.3 Reliabilitet och validitet

När data samlas in till en undersökning vill forskarna få en uppfattning om hur väl de mäter det som avses att mäta. För att beskriva hur bra datainsamlingen har gått används begreppen reliabilitet och validitet.

Reliabilitet handlar om en undersöknings tillförlitlighet. Reliabiliteten rör de data som ingår i undersökningen, hur man samlar in data samt hur man bearbetar den data som inkommit. En undersökning har hög reliabilitet om samma resultat erhålls när man vid upprepade tillfällen utför samma undersökning oavsett tidpunkt (Johannesen & Tufte 2003). Enkätundersökningen som genomfördes i denna studie anser författarna ha hög reliabilitet. Detta påstående byggs på att respondenterna ingick i ett systematiskt urval som är en typ av slumpmässigt urval vilket bygger på antagandet att man sannolikt får ett urval som är representativt. Detta gör att sannolikheten för att samma resultat uppkommer vid upprepade undersökningar är stor.

Validitet handlar om hur bra data representerar det som undersöks det vill säga datas giltighet. Det kan vara till exempel hur bra data reflekterar verkligheten och täcker de frågor som är avgörande för undersökningen (Denscombe, 2000). Skribenterna anser att denna undersökning har en hög validitet då enkäten skickades ut till ett representativt urval respondenter. Även här byggs påståendet på att urvalet skett systematiskt (slumpmässigt) vilket ger en stor sannolikhet till att de som deltagit i undersökningen väl reflekterar verkligheten. Att frågorna i enkäten är formulerade specifikt för denna undersökning ökar, tillsammans med den pilotstudie som genomfördes, också validiteten.

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel redogör vi för relevanta teorier och tidigare studier inom redovisningsområdet. Vi kommer att ta upp agentteorin, revisornsroll, revisorslagen och analysmodellen för revisors oberoende.

3.1 Principalagentteorin

Principalagentteorin blev vanlig under 1970-talet då det upptäcktes ett ökat behov av redovisning i samhället (Artsberg,2005). Teorin visar på de problem som kan uppkomma när två parter har olika inställning till risker och mål. Ett exempel på en principal kan vara en aktieägare som måste kontrollera ledningen, agenten, i ett bolag. Eftersom principalen överlåtit en del av beslutsfattandet till agenten kan det, enligt teorin, finnas risk för att agenten handlar för sin egen nytta snarare än ägarnas. Då revisorns roll är att kontrollera att de uppgifter som lämnas i den finansiella rapporten från bolaget är riktiga utgör revisionen en kontroll av att aktieägarnas intressen tas tillvara (Artsberg, 2005). En principalagentsituation kan även uppkomma då köparen är investerare och säljaren är revisor. Problemet som uppkommer i denna situation är att investerarna inte vet vilka motiv som styr revisorernas arbete. I en principalagentrelation finns två typer av problem, ett agentproblem och ett riskproblem. Agentproblemet uppstår eftersom det föreligger en målkonflikt och då det inte går att bedöma agentens bidrag fullt ut. Riskproblemet uppkommer om båda parterna inte har samma inställning till risk. Agenten är riskovillig när det gäller sin egen ekonomi men risktagandet ökar när det gäller principalens ekonomi (Nygaard, Bengtsson, 2002).

Principalagentteorin har fått kritik i form av att den utgår från förenklade antaganden som är vanliga i den traditionella ekonomiska teorin (Artsberg, 2005). Dessa antaganden är att principalen och agenten är nyttomaximerare, att det finns risk för målkonflikt, att informationen är ojämn samt att agenten handlar opportunistiskt, är begränsat rationell och riskovillig. Att båda är nyttomaximerande innebär att båda parter drar nytta av relationen. Målkonflikten beror på att de har olika mål med nyttomaximerandet. Ofullständig information kring agentens arbete gör att principalen har svårt att bedöma agentens beteende vilket kan leda till ojämn informa-

tion. Opportunistiskt handlande från agenten innebär att principalen måste skydda sig från bedrägerier, den begränsade rationaliteten hindrar dock principalen att skydda sig helt mot dessa risker. Agentens ovillighet att ta risker innebär att de kräver högre ersättning för riskfyllda uppdrag (Nygaard, Bengtsson, 2002).

Ekonomiska och juridiska faktorer påverkar benägenheten att handla opportunistiskt. Skulle revisorerna få ett strikt ansvar för den finansiella informationen de reviderar minskar benägenheten att handla för eget vinnande. Kvaliteten på revisionen skulle öka men överinvesteringar på grund av risk för åtal skulle upphäva den ekonomiska effektiviteten (Schwartz, 1997). Det finns psykologiska studier som visar att människan inte har möjlighet att tolka information helt opartiskt. Eftersom revisorn ofta har långa uppdrag ute hos klienter finns risk för att denne blir en del av klientens företag och därför omedvetet accepterar fel som annars inte skulle accepteras (Bazerman & Morgan, 1997). Tar man beteendeteorin, om att människor vill ingå i sociala grupper, i beaktande minskar benägenheten att agera opportunistiskt. Är det inte accepterat av gruppen att handla för egen vinning kommer inte den enskilda individen att göra detta. Då hela yrkesgrupper kan få sämre rykte om någon enskild handlar opportunistiskt finns motiv för hela gruppen att upprätthålla vissa minimikrav. På detta sätt kan samhället få agenten att handla i principalens intresse utan stora kontrollkostnader (Nygaard, Bengtsson, 2002).

3.2 Revisorns roll

En revisors uppgift kan delas upp i två olika roller, den renodlade revisorsrollen och den utvidgade revisorsrollen, dessa roller styrs av lagar och förordningar. Den renodlade revisorsrollen innebär att revisorn uttalar sig om årsredovisningen och styrelsens arbete. Denna roll är lagstadgad och regleras av aktiebolagslagen (ABL) som berättar vad den valda revisorn får **respektive** inte får göra (FAR:s Revisionsbok 2000).

Den utvidgade revisorsrollen, som inte är lika hårt reglerad, innebär ett konsultförhållande i form av rådgivning och synpunkter till företag. Revisorn får inte vara med och fatta beslut och ansvaret mellan företagsledningen och revisorn ska vara tydligt, detta är viktigt för att revisorn ska kunna behålla sitt oberoende. Det är främst de små och medelstora bolagen som be-

höver denna typ av konsulttjänster, det är också här de flesta oberoendekonflikterna uppstår (FAR:s Revisionsbok 2000).

Förtroendet för revisorn bygger på kompetens, tystnadsplikt och oberoende:

Kompetensen får revisorn genom utbildning på universitet eller högskola samt några års praktisk erfarenhet.

Tystnadsplikten regleras av ABL och revisorslagen. Upplysningsplikt finns dock på bolagsstämmor **förutsatt att** de uppgifter som lämnas ut inte kan skada bolaget. Revisorn är dessutom skyldig att lämna information till medrevisorer, moderbolagsrevisor, till en ny revisor, konkursförvaltare och till åklagaren under förundersökning i brottmål (FAR:s Revisionsbok 2000).

Oberoendet regleras av jävsregler i ABL men också av den rådande praxis som finns inom området. Revisorn får inte enligt § 16 i ABL:

1. Äga aktier i bolaget eller i dotterbolag
2. Vara ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterbolag eller biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver
3. Vara anställd hos eller på annat sätt ha en underordnad eller beroendeställning till bolaget.
4. Vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.
5. Vara gift/sambo eller syskon/släkting med en person som avses under punkt 2
6. Stå i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern eller ha en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för (FAR:s Samlingsvolym 2001).

3.3 God redovisningssed

God redovisningssed är etiska regler för revisorer, FAR:s regler och den statliga myndigheten Revisorsnämnden ger vägledning och hjälp i frågor som rör god yrkessed. Det är viktigt att revisorer tillämpar ”god redovisningssed”. Med god redovisningssed menas att revisorer i sin revisionsverksamhet ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionen ska organiseras så att revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs (FAR:s revisionsbok,2004).

3.4 Revisorslagen 2001:883

Revisorslagen 2001:883 trädde i kraft 1 januari 2002. Den ersatte den tidigare lagen 1995:528 som endast användes i fem år beroende på den utveckling som finns inom området. Den nya lagen innebär förändringar gällande bland annat definitionen på revisionsverksamhet och den offentliga tillsynen. Den viktigaste förändringen anses dock ligga i sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet i revisionsuppdrag. De tidigare förbudskatalogerna har ersatts av analysmodellen där revisorn analyserar hot mot oberoendet (FAR Analysmodellen, 2006).

Innan den nu gällande lagen trädde i kraft skulle Revisorsnämnden (RN) utveckla och främja god redovisningssed. Enligt den nya lagen skall RN ansvara för att riktlinjerna utvecklas på ett lämpligt sätt. Detta gör de genom föreskrifter, uttalanden och beslut i bland annat disciplinärenden. Professionen får på detta sätt ett eget ansvar för den grundläggande utvecklingen (FAR Analysmodellen, 2006). Den nya lagen ses som ett stort framsteg inom både revisionsbranschen och näringslivet då den tydliggör och erkänner det traditionella arbetssättet (FAR Analysmodellen, 2006).

3.5 Analysmodellen

Analysmodellen används av revisionsbyråer för att titta på revisorns förhållande till klienten. Modellen är självgranskande och det är bara revisorn som bedömer om det finns omständigheter som kan påverka förtroendet eller förmågan att utföra arbetsuppgifterna. I den nya revisorslagen finns endast begränsade anvisningar för hur analysmodellen ska tillämpas i praktiken . Modellen skall användas vid varje nytt revisionsuppdrag för att pröva opartiskheten.

Den skall även användas i andra typer av granskningsuppdrag som omfattar definitionen av revisionsverksamhet. Det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorer dessa omständigheter kan identifieras som hot (FAR Analysmodellen, 2006).

3.5.1 Hot

Följande typer av hot mot oberoendet kan föreligga:

Egenintressehotet: föreligger när förtroendet hotas till följd av direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Så är fallet när revisorer har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget, ett indirekt hot som jämförs med direkt egenintressehot. Som exempel på detta är innehav av eller handel med revisionsklientens värdepapper eller deltagande i gemensamma projekt, investeringar eller liknande situationer.

Självgranskningshotet: föreligger när revisorer ska bedöma egen eller annan inom revisionsgruppens rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet, men som lämnats i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget. En situation som kan nämnas är när den som ska utföra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas.

Partställningshotet: föreligger när revisorer eller någon annan inom revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar.

Vänskapshotet: föreligger p.g.a. starka personliga relationer till någon som ska granskas. Hot som uppstår är om revisorer har nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning d.v.s. i styrelsen, VD:n och andra ledande befattningshavare som t.ex. ekonomichefer.

Skrämselhotet: föreligger p.g.a. att revisorer känner obehag inför klientens dominans eller av yttre påtryckningar. Om det förekommer sådana hot rubbar det förtroendet för revisorers förmåga till opartiskhet och självständighet i sitt arbete. Denna typ av hot kan t.ex. bestå av att

klienterna hotar att byta revisorer om inte de får igenom sitt önskemål.

Annan omständighet: föreligger om det finns något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorers opartiskhet och självständighet.

Revisorn ska avsäga sig uppdraget om det föreligger något av de hot som beskrivits ovan. En vidare analys kan genomföras för att pröva om vidtagna åtgärder medför att uppdraget ändå kan genomföras. Om oberoendeanalysen visat att ett fortsatt uppdrag är möjligt ska revisorn vara förberedd på att inför RN lägga fram en utredning som visar att det inte finns någon anledning att ifrågasätta uppdraget (FAR Analysmodellen, 2006).

3.5.2 Analysmodellens steg

Analysmodellen som ingår i Revisorslagen består av olika steg:

Steg 1: identifiering av eventuella omständigheter som typiskt sett kan utgöra hot mot revisorers opartiskhet eller självständighet.

Steg 2: bedömning av om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förtroendestärkande åtgärder, finns anledning att ifrågasätta revisorers förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet.

Steg 3: Vidta åtgärder så att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

Steg 4: dokumentation av prövningen.

3.5.3 Dokumentation

För att det i efterhand skall finnas möjlighet att granska att den analys som genomförts är tillförlitlig har revisorn skyldighet att dokumentera analysen. Dokumentationen skall bland annat innehålla vilka eventuella hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet som har identifierats, hur revisorn har bedömt att de identifierade hoten har påverkat opartiskheten och självständigheten, vilka åtgärder som har vidtagits för att balansera hoten samt en slutsats om revisorns opartiskhet och självständighet (FAR Analysmodellen, 2006).

3.5.4 Organisatoriska förutsättningar

För att kunna säkerställa revisorers opartiskhet och självständighet måste revisionsbyråerna uppfylla vissa rutinkrav. Dessa är framförallt kvalitetssäkrande åtgärder i form av att de har ett återkommande och dokumenterat kontrollsystem, att det finns rutiner för samråd inom byrån när det handlar om oberoendefrågor samt att de har en organisationsstruktur som är åtskild från eventuella sidoverksamheter. Stora revisionsföretag har ofta interna åtgärder för att uppfylla kvalitetssäkerhetsbehovet medan små byråer inte har samma möjligheter att vidta dessa åtgärder. De små byråerna kan samarbeta gällande dessa frågor genom att ha ömsesidiga kvalitetskontroller tillsammans med FAR och SRS (FAR Analysmodellen, 2006).

3.5.5 Förtroendestärkande åtgärder

För att stärka förtroendet ska revisorverksamheten vara utformad så att den säkerställer opartiskheten och självständigheten. En eventuell sidoverksamhet måste åtskiljas från den ordinarie verksamheten. För att personalen skall kunna tillämpa analysmodellen praktiskt skall en utbildning ges till revisorer, deras medarbetare och specialister som jobbar med egna uppdrag. Rutiner och instruktioner inom verksamheten ska finnas för att de anställda ska kunna hantera analysmodellen på det sätt den kräver.

3.5.6 Analysmodellens konsekvenser vid fel tillämpning

När revisorer åtar sig ett nytt uppdrag eller fullföljer ett befintligt uppdrag i revisionsverksamheten, trots att det föreligger sådana omständigheter som kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet och detta förtroendehot inte kan eller har eliminerats, riskerar revisorer att skada sin klient om förtroendehotet leder till att uppdraget måste avbrytas i förtid eller till att resultatet av slutförd granskning ifrågasätts.

Revisorer kan också drabbas av disciplinära åtgärder från Revisorsnämndens sida. Om en revisor skulle åsidosätta sina skyldigheter som revisor, t.ex. genom att inte tillämpa analysmodellen i sina uppdrag i revisionsverksamheten, får Revisorsnämnden meddela revisorn varning. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden istället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårade, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. En revisor som tilldelas varning får också, om det finns särskilda skäl, åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor (FAR Analysmodellen.).

3.6 Sammanfattning av den teoretiska referensramen

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det finns skillnader mellan små och stora revisionsbyråer gällande syn och praxis av analysmodellen. Uppsatsen tar upp principalagentteorin men fokus ligger på analysmodellen. För att ytterligare sätta in läsaren i revisorernas arbete har revisorslagen, god redovisningssed och revisorns roll beskrivits i uppsatsens teorikapitel.

Analysmodellen är den modell som revisorerna ska ta hjälp av för att vid varje nytt revisionsuppdrag pröva opartiskheten. Alla revisorer är enligt revisorslagen skyldiga att använda sig av denna modell. Eftersom små redovisningsbyråer har mindre resurser att internt arbeta med oberoendefrågor kan det föreligga skillnader gällande hur revisorerna behandlar frågor kring oberoende och hur de ser på analysmodellen. Om det finns några skillnader i dessa frågor beroende på revisionsbyråns storlek har undersökts med hjälp av en enkät som har skickats ut till revisorer på både små och stora redovisningsbyråer i Sverige.

Enligt principalagentteorin agerar individer på ett sätt som ger så stora egna fördelar som möjligt. Detta gör att revisionsbyråerna har stark anledning att värna om de klienter som är extra lönsamma och därför välja att se mellan fingrarna gällande oberoendefrågan. För att ta reda på om små och stora redovisningsbyråer skiljer sig åt i sitt agerande utifrån principalagentteorin består de tre sista frågorna i enkätundersökningen av scenariofrågor där en utgår från en situation där en revisors oberoende kan vara hotat.

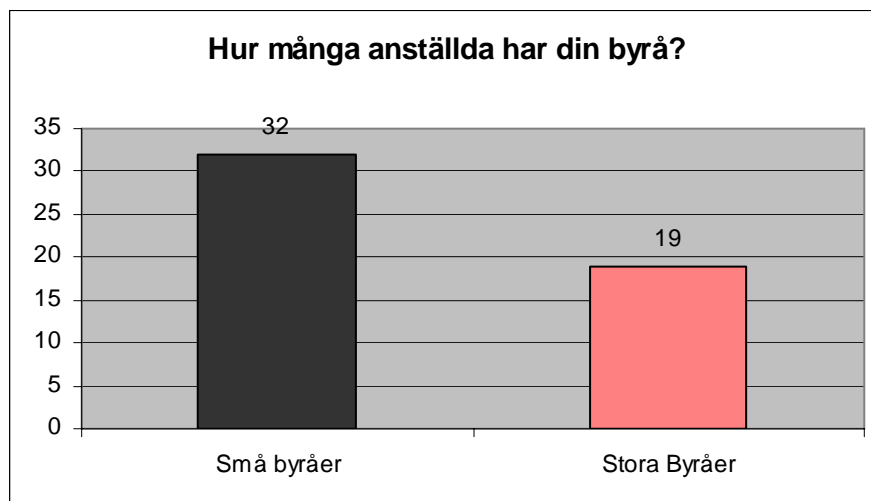
4 Empiri

I detta kapitel presenteras resultatet av den enkätundersökning som genomfördes bland revisorer runt om i Sverige. Frågorna kommer att presenteras i samma ordning som de innehar i enkäten för att ge en bättre överskådlighet.

4.1 Diagram

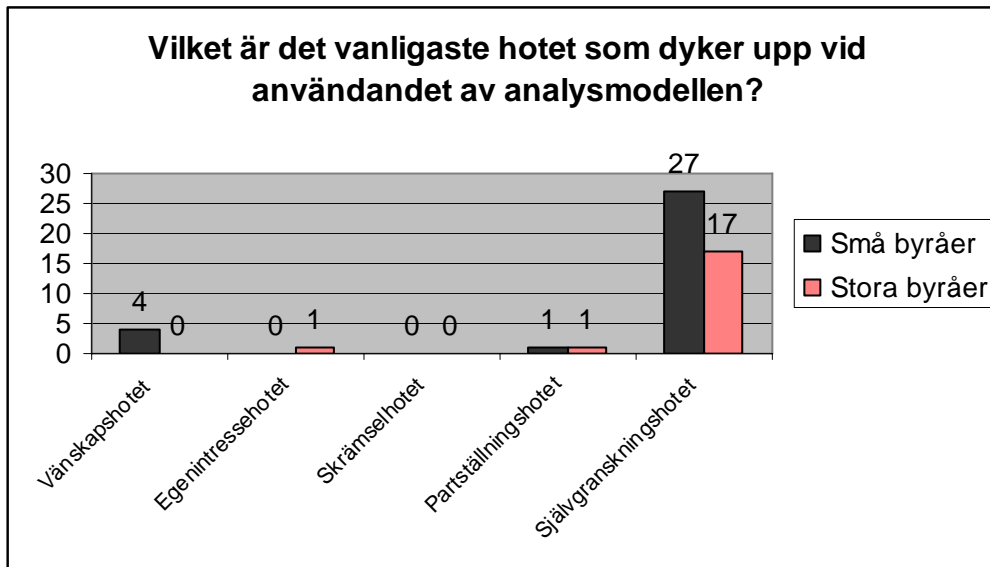
Enkätundersökningen omfattade 230 enkäter varav svar erhöles från totalt 51 respondenter, vilket utgör en svarsfrekvens på ungefär 22 %. Av dessa representerar 63 % svar från de små revisionsbyråerna och 37 % respondenter från stora revisionsbyråer. Detta bör beaktas eftersom det kan leda till en viss snedfördelning av resultatet. För att få en tydligare bild av de frågor som ingick i undersökningen se bilaga 1.

4.1.1 Hur många anställda har din byrå?



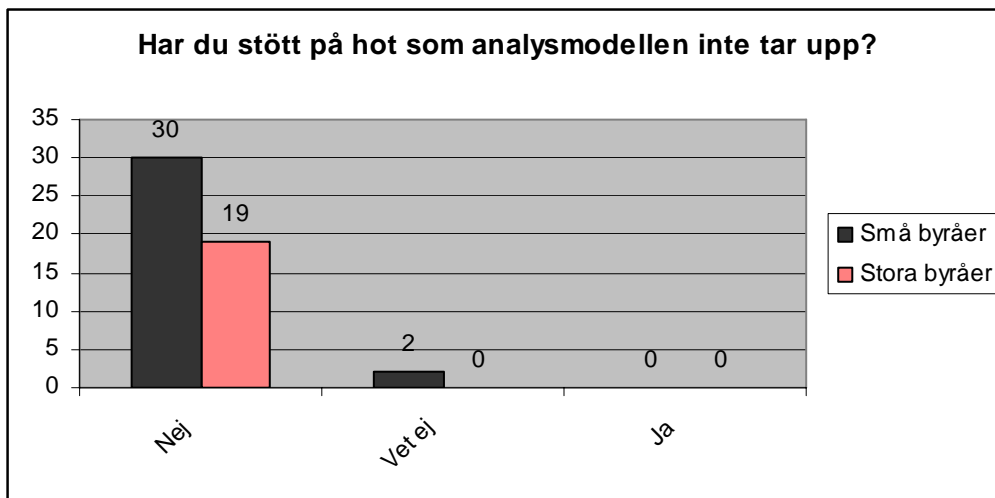
Resultatet visar att det var 32 stycken (63 %) från små redovisningsbyråer och 19 stycken (37 %) från stora redovisningsbyråer som valde att delta i studien.

4.1.2 Vilket är det vanligaste hotet som dyker upp vid användandet av analysmodellen?



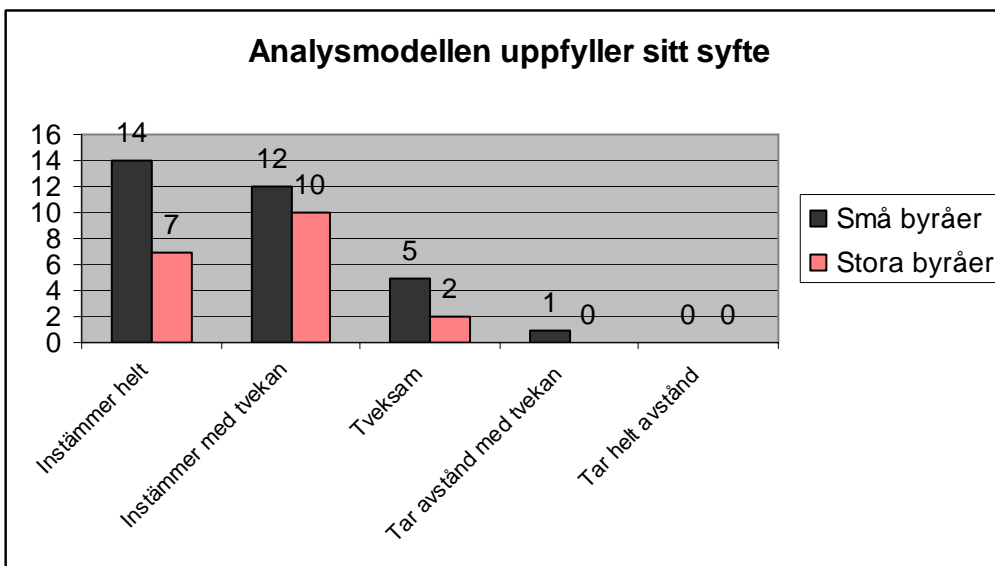
Resultatet visar att både de stora och små byråerna anser att självgranskningshotet är det hot som förekommer mest, i 86 % av fallen. Delas frågan upp på respektive byrås storlek visar detta att 27 stycken (84 %) små byråer anser att självgranskningshotet är det mest förekommande hotet, vilket är något färre än från de stora byråerna där 17 stycken (89 %) anser att självgranskningshotet dyker upp i flest fall. Ingen av respondenterna upplever att skrämselhotet förekommer ofta. Fyra av de tillfrågade (8 %) från små byråer upplever att vänskapshotet förekommer medan ingen av de stora byråerna upplever detta hot. Egenintressehotet upplevs av en respondent från de stora byråerna. Partställningshotet är inte heller något vanligt förekommande hot och upplevs av en tillfrågad från en liten respektive stor byrå.

4.1.3 Har du stött på hot som analysmodellen inte tar upp?



Diagrammet visar att ingen av respondenterna anser att de stött på hot mot oberoendet av en annan typ än de som tas upp i analysmodellen. Två av de tillfrågade (6 %) från de små byråerna var dock osäkra på om sådana hot förekommit. Denna fråga hade till svarsalternativ ja en kommentarsruta, men ingen av de deltagande valde att lämna någon kommentar.

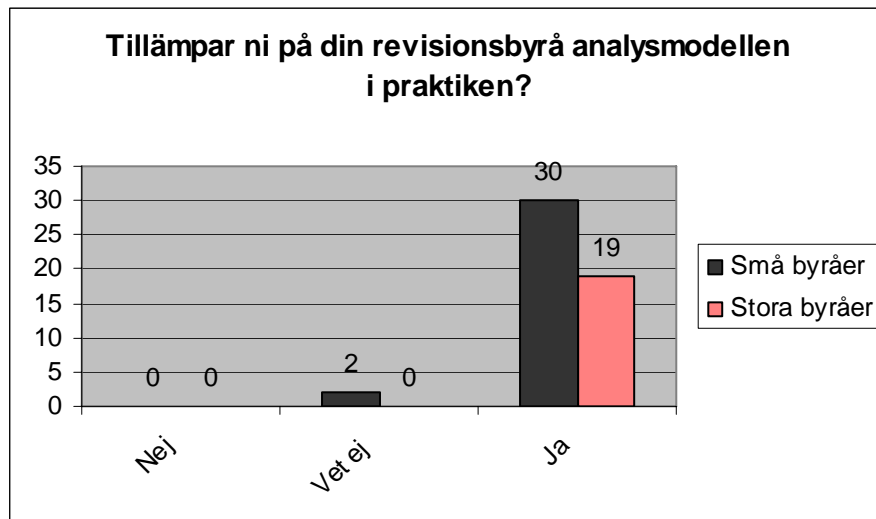
4.1.4 Analysmodellen uppfyller sitt syfte



Resultatet visar att 14 stycken (44 %) av respondenterna från de små byråerna helt instämmer i påståendet att analysmodellen uppfyller sitt syfte. Nästan lika många 12 stycken (38 %) instämmer med viss tvekan. Endast 5 stycken (16 %) är tveksamma till om analysmodellen uppfyller sitt syfte. En av de tillfrågade (3 %) på de små byråerna tar avstånd med viss tvekan.

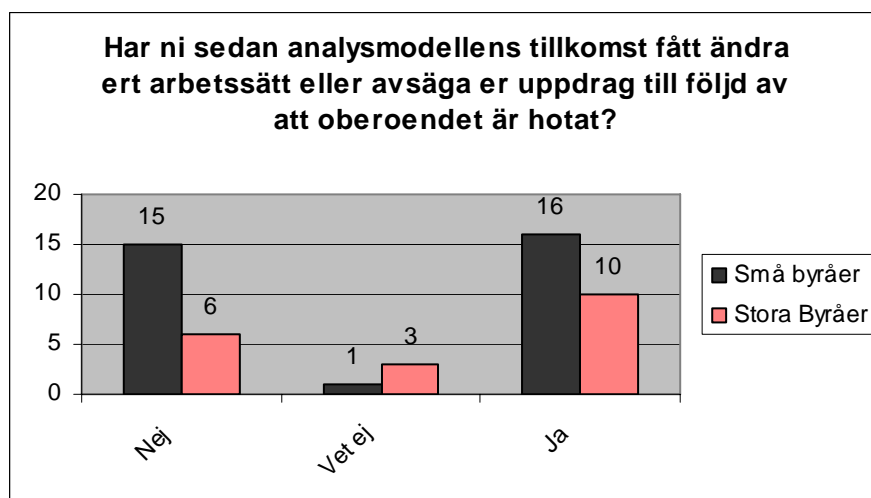
Gällande de stora byråerna är det 7 stycken (37 %) som helt instämmer i påståendet medan 10 stycken (53 %) instämmer med viss tvekan. Två stycken (11 %) är tveksamma till om analysmodellen uppfyller sitt syfte och ingen tar avstånd från detta påstående.

4.1.5 Tillämpar ni på din revisionsbyrå analysmodellen i praktiken?



Resultatet visar att alla stora redovisningsbyråer tillämpar analysmodellen och att alla utom två (6 %) av de små byråerna tillämpar den. De två på de små byråerna som inte svarat att de tillämpar modellen är osäkra på om de tillämpar den.

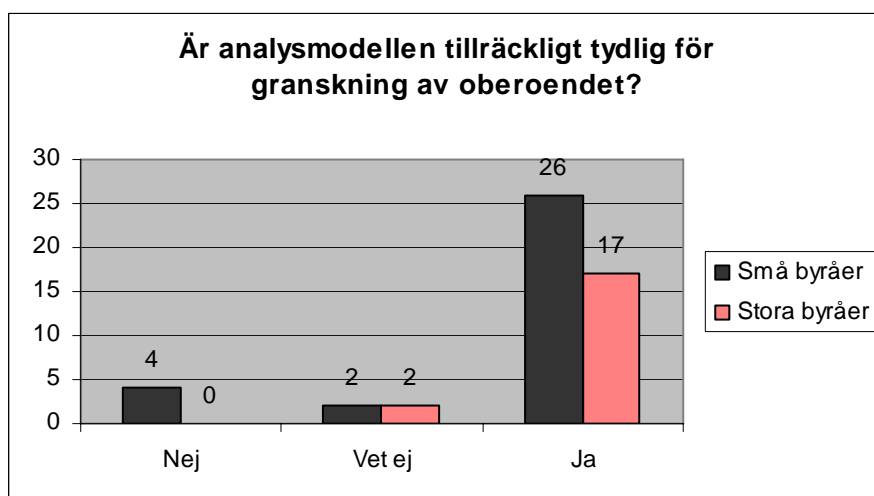
4.1.6 Har ni sedan analysmodellens tillkomst fått ändra ert arbetssätt eller avsäga er uppdrag till följd av att oberoendet är hotat?



Diagrammet visar att 15 (47 %) av de tillfrågade små byråerna har inte behövt ändra arbetssätt medan 16 (50 %) har ändrat arbetssätt. Endast en tillfrågad (3 %) vet inte om arbetssättet förändrats. På de stora byråerna är det 6 (32 %) stycken som inte har ändrat arbetssätt och 10 stycken (53 %) som har ändrat arbetssätt. Tre stycken (16 %) är osäkra eller vet inte om arbetssättet förändrats. Slår man ihop resultatet från både små och stora byråer visar detta att det är någorlunda jämnt fördelat mellan att byråerna ändrat (51 %) och inte ändrat (41 %) på arbetssättet i samband med införandet av analysmodellen. Endast ett fåtal (8 %) av alla de tillfrågade revisionsbyråerna vet inte om arbetssättet förändrats på något sätt.

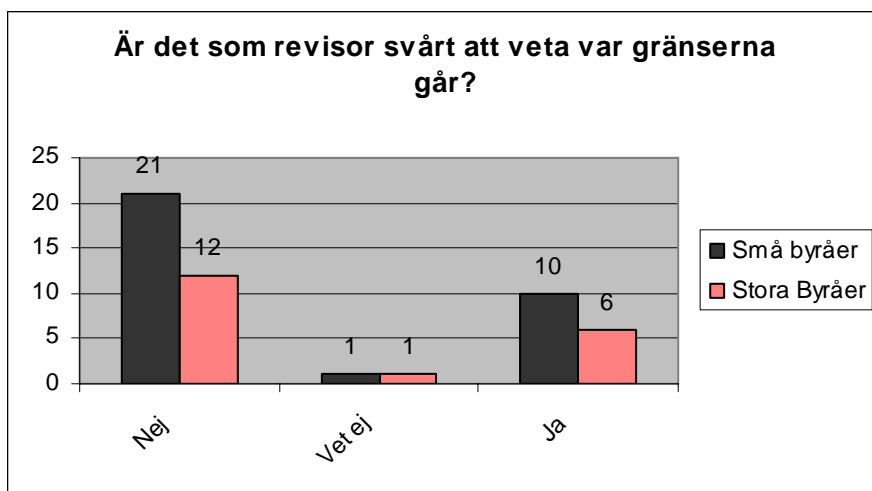
De som valde att svara ja på denna fråga har kunnat lämna egna kommentarer om hur arbetssättet har förändrats. Det var endast tre stycken från stora redovisningsbyråer som lämnat kommentarer som samtliga handlade om att de fått förändrat arbetssätt kring vissa konsultuppdrag.

4.1.7 Är analysmodellen tillräcklig för granskning av oberoendet?



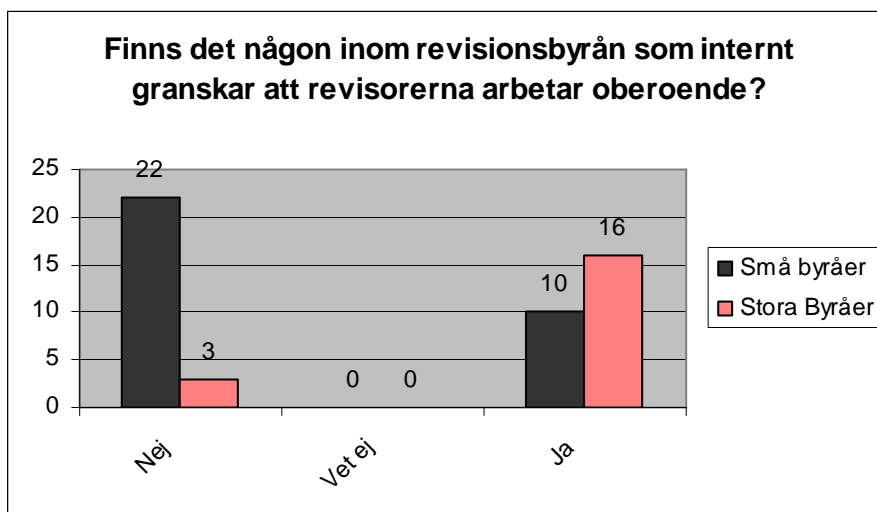
Diagrammet visar att storleken på revisionsbyråen inte har någon större betydelse för hur respondenterna valt att svara. 26 (81 %) av de tillfrågade på de små byråerna och 17 stycken (89 %) av de stora byråerna tycker att analysmodellen är tillräcklig för att granska oberoendet. Skulle inte resultatet delas upp i små respektive stora byråer visar detta att en övervägande majoritet, 84 %, anser att analysmodellen är tillräckligt tydlig för en granskning av oberoendet medan 16 % av samtliga tillfrågade anser att den inte räcker till för att granska oberoendet hos revisorer.

4.1.8 Är det som revisor svårt att veta var gränserna går?



Skillnaden mellan byråernas storlek är marginell och visar att 21 stycken (66 %) från små byråer och 12 (63 %) stycken från stora byråer inte tycker att det är svårt att veta var gränserna för oberoende går, medan 10 stycken (31 %) från små och 6 stycken (32 %) från stora byråer menar att det är svårt att veta var gränsen går. Resultatet när både små och stora byråer slås ihop visar att 65 % av samtliga respondenter inte tycker att det är svårt att veta var dessa gränser dras medan 31 % anser att det är svårt att veta var gränserna för oberoende går.

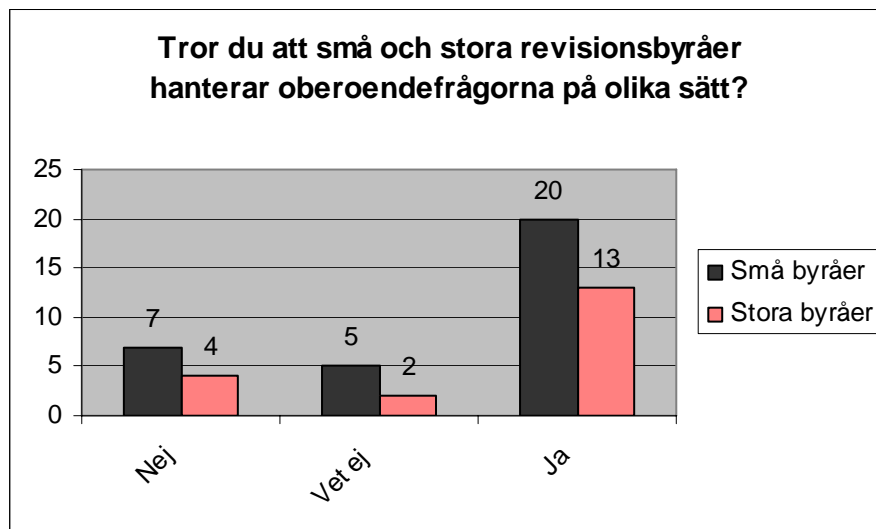
4.1.9 Finns det någon inom revisionsbyrån som internt granskar att revisorerna arbetar oberoende?



Resultatet visar att 22 (66 %) av de tillfrågade från de små byråerna inte har någon inom byrån som internt granskar att revisorerna arbetar oberoende. En övervägande del 16 stycken (84

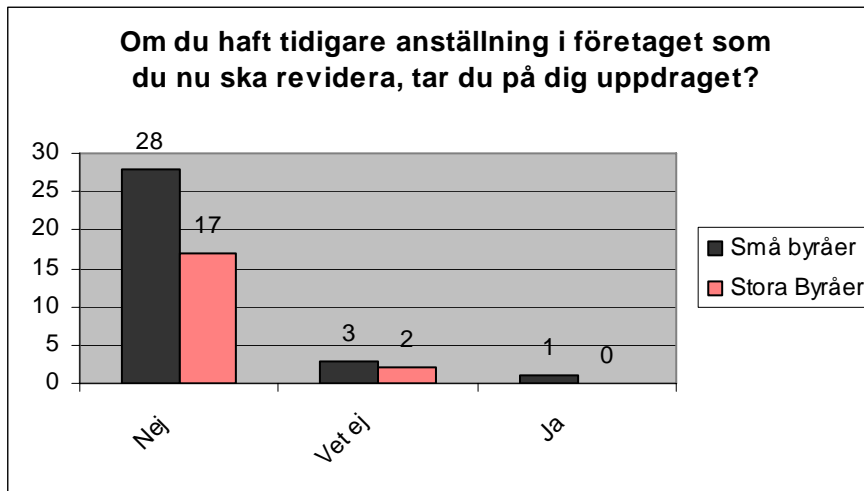
%) av de stora byråerna har intern granskning av revisorernas oberoende. Ingen av de tillfrågade har valt svarsalternativet vet ej vilket innebär att samtliga respondenter vet om det finns någon som internt granskar revisorernas oberoende. Totalt är det 51 % av de tillfrågade redovisningsbyråerna som har någon som internt granskar oberoendet samtidigt som det är 49 % som inte har denna granskning.

4.1.10 Tror du att små & stora redovisningsbyråer hanterar oberoendefrågorna på olika sätt?



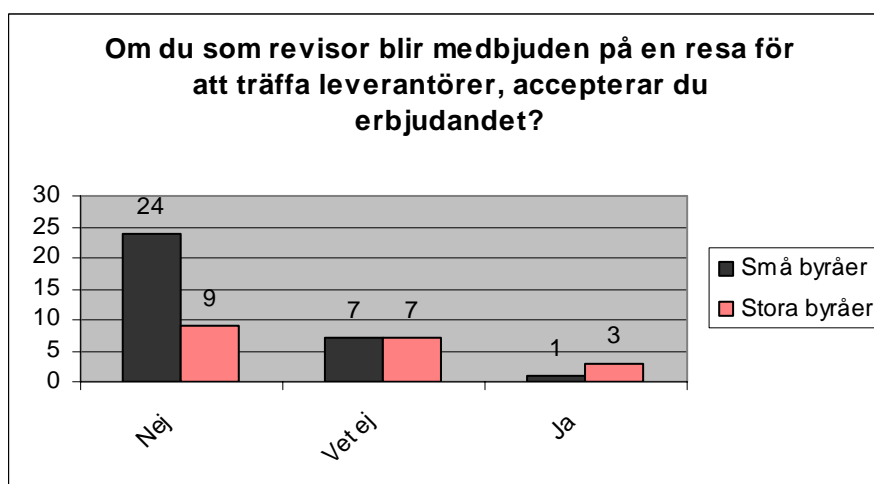
63 % av samtliga 51 tillfrågade tror att storleken på byrån avgör hur oberoendefrågor hanteras medan 22 % inte tror att små och stora redovisningsbyråer hanterar dessa frågor olika. Delas resultatet upp i respektive storlek på byrå är det 20 stycken (59 %) av de små byråerna och 13 stycken (68 %) stora byråer som menar att oberoendefrågor hanteras på olika sätt beroende på redovisningsbyråns storlek. 7 små byråer (22 %) och 4 stora byråer (21 %) tror att storleken på redovisningsbyrån inte spelar någon roll i frågan hur man hanterar oberoendefrågor.

4.1.11 Om du tidigare haft anställning i företaget du nu ska revidera, tar du på dig uppdraget?



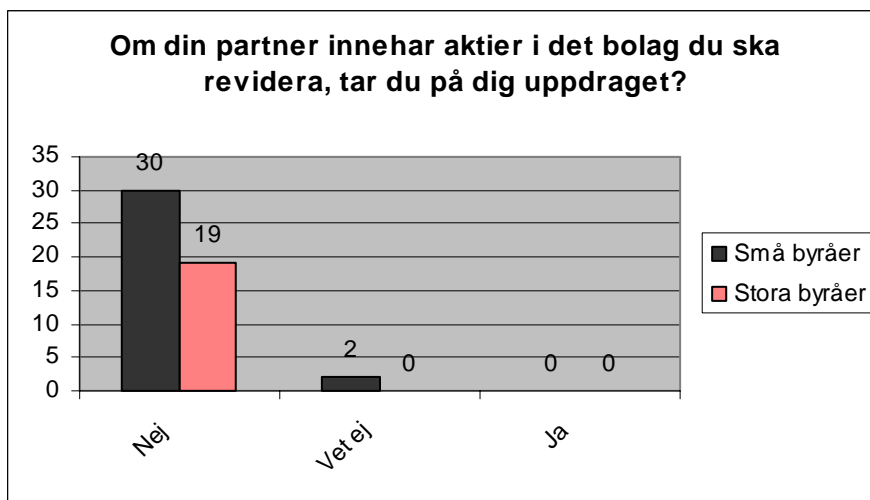
28 (84 %) av de små byråerna och 17 svarande (89 %) från de stora byråerna skulle tacka nej till ett uppdrag om de tidigare varit anställda av företaget. Resultatet när både stora och små byråer slås samman visar att 86 % inte skulle ta på sig uppdraget om de tidigare varit anställda av företaget. Endast en från en liten byrå skulle acceptera att ta på sig uppdraget efter att tidigare varit anställd på det företag som nu ska revideras. Tre från de små byråerna och två från de stora byråerna vet inte om de skulle acceptera denna typ av uppdrag.

4.1.12 Om du som revisor blir medbjuden på en resa för leverantörer, accepterar du erbjudandet?



Resultatet av denna fråga visar att 24 (75 %) av de små byråerna och 9 (47 %) av de stora byråerna inte skulle acceptera en resa med leverantörer. En liten byrå skulle acceptera erbjudandet medan tre av de tillfrågade från stora redovisningsbyråer skulle tacka ja. Sju stycken från respektive storlek på byrå är osäkra på om de skulle acceptera eller avböja ett sådant erbjudande. Sammanlagt skulle 65 % inte acceptera erbjudandet, 6 % skulle tacka ja och 27 % är osäkra på hur de skulle hantera denna situation.

4.1.13 Om din partner innehar aktier i det bolag du skall revidera, tar du på dig uppdraget?



Samtliga (100 %) av de tillfrågade på stora byråer och 30 stycken (91 %) av respondenterna på de små byråerna skulle inte revidera ett bolag där ens partner innehar aktier. Två tillfrågade på de små byråerna visste inte om de skulle ta på sig uppdraget.

5 Analys och tolkning

I detta kapitel kommer empirin att analyseras med hjälp av Fishers exakta test samt Chi två test och sedan kopplas till den modell och teori som presenterats i kapitel 3. De resultat som erhålls genom analysen kommer att diskuteras av författarna. Resultatet kommer att presenteras i siffror under kapitel 6.

För att analysera de resultat som framkommit och se om det föreligger något samband mellan byråns storlek och de svar som inkommit har Fishers exakta test och Chi-två test använts. Utgångspunkten för de analyser som genomförts är nollhypotesen som säger att det *inte* föreligger några skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer.

Redovisningsskandaler och den ökade internationaliseringen har lett till en ökad kontroll av revisorer. I Sverige har denna kontroll skärpts i och med den nya revisorslagen och analysmodellen. Analysmodellen ska underlätta för revisorerna att identifiera de hot mot oberoendet som kan uppstå. Revisorerna själva anser att analysmodellen uppfyller sitt syfte och fungerar bra. Det framgår även att revisorerna tycker att analysmodellen är tillräckligt tydlig för granskning av oberoendet samt att de inte tycker att det är svårt att bedöma var gränserna för detta går. Den analys som genomfördes visar att det inte föreligger några skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer i dessa frågor och därför skall nollhypotesen accepteras. Revisorerna från både de små och stora revisionsbyråer verkar vara positivt inställda till de klarare riktlinjer för oberoendet som analysmodellen har bidragit med.

Den nya revisorslagen och analysmodellen innebar en del förändringar vid införandet, bland annat har det tillkommit ett krav på dokumentation som inte fanns tidigare vilket kan innebära en förändring i arbetssättet hos revisorerna. Av empirin framkommer det att de flesta byråerna som deltog i studien förändrat sitt arbetssätt sedan analysmodellens införande. Chi-två testet som genomfördes visar att nollhypotesen skall accepteras och att det därmed är statistiskt säkerställt att det inte finns några skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer gällande denna fråga. Att resultaten inte skiljer sig åt kan bero på att revisorerna tidigare sällan upprätthållde en dokumentation över oberoendet, oavsett storleken på revisionsbyrån. Synen på vad

som utgjorde hot mot oberoendet kan ha varit annorlunda och en del av hoten kanske förbises eftersom revisorerna inte stod under en lika hård granskning som idag.

Analysmodellen bygger på revisorernas egna bedömningar, vilket kan göra att en viss subjektivitet uppstår. För att undvika detta kan revisionsbyråerna ha någon som internt granskar oberoendet. En majoritet av de stora redovisningsbyråerna som deltog i denna studie har en intern granskning medan de flesta av de små byråerna inte har det. Detta resultat styrks av Chitvå testet som visar att det finns skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer gällande den interna granskningen av oberoendet och att nollhypotesen därför skall förkastas. Den erhållna skillnaden kan bero på att de små byråernas resurser inte räcker till en granskning och att det är allt för tidskrävande medan mycket tyder på att de stora byråerna har de resurser som krävs för att kunna genomföra detta och ser granskningen som ett sätt att höja kvaliteten på revisionen.

Syftet med denna undersökning var att se om det finns några skillnader i syn och praxis av analysmodellen. För att ta reda på om revisorerna själva tror att det föreligger skillnader ställdes en fråga kring detta. Analysresultatet visar att både små och stora byråer tror att redovisningsbyråns storlek avgör hur frågor kring oberoende hanteras. Byråerna tycker likadant i denna fråga och därför skall nollhypotesen accepteras. Resultatet som erhöles är dock lite förvånande eftersom det inte torde föreligga några skillnader i hur oberoendet behandlas då analysmodellen är lagstadgad. En anledning till att revisorerna tror att oberoendefrågorna hanteras olika på grund av redovisningsbyråns storlek kan vara att de är väl medvetna om varandras resurser till utbildning, intern granskning m.m. och att dessa resurser inte är lika omfattande hos de små byråerna som de är hos de stora.

Analysmodellen tar upp hot som skrämselhot, vänskapshot, partställningshot, egenintressehot samt självgranskningshot. Självgranskningshotet upplevs vara det vanligast förekommande hotet både hos stora och små byråer. Nollhypotesen om att det inte finns några skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer ska därför accepteras. De resultat som framkom kan ha olika betydelse beroende på redovisningsbyråns storlek. De små revisionsbyråerna kan tänkas vara mer beroende av sina klienter eftersom dessa brukar vara relativt få, men var och en står för en betydlig del av revisionsbyråns totala arvoden. De stora redovisningsbyråernas resultat kan förklaras av att man hos de större byråerna har specialistkompetens inom flera olika redovisningsområden som man delger klienten, samtidigt som en revisor från samma revisionsby-

rå sköter revideringen av revisionsklienten. Gränserna för var oberoendet går i dessa frågor är snarlika för revisorerna vilket tyder på att analysmodellen är ett bra och tydligt hjälpmedel för granskning av oberoendet.

Egenintressehotet anses inte vara vanligt förekommande. Endast en respondent från en stor revisionsbyrå i denna undersökning har påträffat detta hot vilket kan bero på att stora byråers klienter kan ha en högre omsättning än klienterna hos de mindre byråerna. Detta kan tala för att revisorn ser ett sätt att tjäna pengar på för sin egen del t.ex. genom innehav av aktier eller handel med revisionsklientens värdepapper. Egenintressehot kan även uppstå när revisorn vill vara klienten till lags även när inget skrämselhot föreligger, detta för att man inte vill förlora uppdraget och därmed intäkterna från klienten. Med detta i åtanke är det anmärkningsvärt att ingen från de små revisionsbyråerna har stött på egenintressehot.

Skrämselhotet har inte påträffats av någon av respondenterna och tycks utgöra ett hot av det sällsyntare slaget. Detta kan bero på att revisorerna är väl medvetna om de konsekvenser som uppstår om de ger vika för klientens önskemål.

Partställningshot är lika ovanligt bland små som stora revisionsbyråer vilket kan bero på att ett partställningshot enligt analysmodellen inte uppkommer förrän revisorn har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. En förklaring till detta kan vara att regeln blir tillämplig först när revisorn har eller har haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak (FAR, analysmodellen). Revisorn behöver endast avsäga sig uppdraget eller rekommendera någon annan som kan föra klientens talan för att hotet skall vara eliminerat.

Scenariofrågor upprättades för att se om revisorer från små respektive stora byråer har olika syn på oberoendet och var gränserna för detta går. Det första scenariot undersöker om revisorn skulle revidera en klient som denne tidigare har haft anställning hos. Detta utgör ett eventuellt självgranskningshot och resultatet av Fishers exakta test visar att nollhypotesen skall accepteras då det inte föreligger några skillnader som beror på redovisningsbyråns storlek. Det kontroversiella i denna typ av scenario är att revisorerna är med och granskar något som de själva tidigare har varit med och beslutat om. Det resultat som framkom tyder på att både stora och små redovisningsbyråer anser att det är viktigt att följa analysmodellen

Det andra scenariot tar reda på om revisorn skulle acceptera att bli medbjuden på en resa för att träffa klientens leverantörer. Scenariot kan tolkas som ett vänskapshot. Analysen visar att byråerna är medvetna om att revisorerna kan betraktas som **beroende** om de väljer att delta på denna typ av resor.

Det tredje och sista scenariot utreder om revisorn skulle acceptera ett erbjudande om att revidera ett företag där ens partner innehar aktier. Scenariot kan tolkas som ett indirekt egenintressehot och resultatet visar att gränsen för att revisorn inte skulle agera oberoende i detta fall är klar hos både små som stora revisionsbyråer. Denna fråga kan knytas till principalagentteorin eftersom revisorn (agenten) har något att vinna på om denne skulle komma att revidera en klient (principal) där partnern till revisorn har aktier.

Förklaringen till att det inte förekommer någon signifikant skillnad mellan de små- och stora revisionsbyråerna för hur revisorerna skulle agera vid scenarionfrågorna kan vara att det är revisorns egen etiska moral som avgör och sätter gränser för om oberoendet är hotat.

6 Resultat

I detta kapitel återknyts syftet i uppsatsen till de resultat som framkommit och en slutsats dras av detta. Resultatet presenteras i siffror.

Syftet med uppsatsen var att undersöka om det föreligger skillnader mellan små och stora revisionsbyråer gällande syn och praxis av analysmodellen. Detta har analyserats med hjälp av Fishers exakta test samt Chi-två test. Signifikansnivån som använts är 5 % och om det erhållna p-värdet för Fishers exakta test är mindre än 0,05 och för Chi-två testet större än 0,0599 vid två frihetsgrader (df i tabellen) och större än 0,0384 vid en frihetsgrad skall nollhypotesen om att det inte föreligger några skillnader förkastas. Se bilaga 3 för de uträkningar som genomförts.

Både små och stora redovisningsbyråer anser att analysmodellen uppfyller sitt syfte. Enligt det Chi-två test som genomfördes framkom det att p-värdet är 0,526 vilket är högre än den kritiska gränsen på 0,0599 och nollhypotesen skall därmed accepteras.

Arbets sättet har inte förändrats för varken små eller stora redovisningsbyråer sedan införandet av analysmodellen. P-värdet som erhöles vid analysen var 0,856 vilket är betydligt högre än den kritiska gränsen på 0,0384. Det förekommer heller inte några skillnader i synen på om analysmodellen är tillräckligt tydlig för granskning av oberoendet. Av chi-två testet framgår det att p-värdet 0,435 är högre än den kritiska gränsen på 0,0384. Nollhypotesen om att det inte föreligger några skillnader mellan små och stora byråer skall således accepteras.

Gränserna för var oberoende går anses inte vara svårt att bedöma. Chi-två testet visar att p-värdet 0,938 är högre än den kritiska gränsen 0,0384 vilket innebär att det inte finns några skillnader mellan små och stora redovisningsbyråer. Det finns däremot en signifikant skillnad mellan de små och stora revisionsbyråerna gällande frågan om de har någon som internt granskar revisorernas oberoende. Chi-två tyder på att signifikansen är trestjärnig vilket betyder att det är ett mycket starkt samband mellan byråns storlek och den interna granskningen. Då det är betydligt fler av de stora byråerna som har intern granskning skall nollhypotesen om att det inte föreligger skillnader därför förkastas.

Revisorerna tror själva att revisionsbyråns storlek påverkar hur oberoendefrågor hanteras. Chi-två testet visar att p-värdet 0,669 är högre än den kritiska gränsen 0,0384 vilket leder till att nollhypotesen skall accepteras.

Revisionsbyråns storlek avgör inte svaren på om revisorn skulle revidera ett företag där denne tidigare haft anställning. Fishers exakta test visar att p-värdet (1,00) som erhålls är betydligt högre än signifikansnivån på 0,05 och därmed ska nollhypotesen accepteras.

Revisionsbyråns storlek spelar ingen roll gällande accepterandet av leverantörsresor. Fishers exakta test visar att p-värdet (0,14) är högre än signifikansnivån på 5 % (0,05) och därmed ska nollhypotesen antas.

Slutsatsen som kan dras av de resultat som framkommit visar att små och stora redovisningsbyråer endast skiljer sig åt i frågan gällande den interna granskningen där fler stora än små byråer har denna typ av granskning. Gällande de övriga frågorna finns det inga signifikanta skillnader.

7 Avslutande diskussion

I detta kapitel granskas uppsatsen ur ett kritiskt perspektiv samt att en redogörelse för alternativa tillvägagångssätt tas upp och avslutningsvis ges förslag till fortsatta studier.

7.1 Kritisk granskning

Denna uppsats baseras på kvantitativ data och utgör en storskalig undersökning. Möjligheten till detaljrikedom och studier på djupet har därför inte varit tillgänglig. En fallstudie med ex. intervjuer hade kunnat vara ett bättre alternativ för insamling av kvalitativ data eftersom det hade gett uppsatsen ett större djup inom undersökningsämnet. På grund av tidsbrist hos revisorerna var detta dock inte möjligt till denna studie.

Då det var ett större antal respondenter från de små revisionsbyråerna som svarade på enkäten jämfört mot de stora byråerna måste en eventuell snedvridning av resultatet beaktas. Urvalsramen bestod enbart av medlemmar från FAR:s register för godkända och auktoriserade revisorer. En annan form av urvalsram som t.ex. över Sveriges samtliga revisorer, inklusive de som inte innehar titeln godkänd eller auktoriserad revisor, hade eventuellt lett till ett annorlunda utfall av resultatet. Det kan även finnas andra frågor som inte omfattas av denna uppsats men som ändå är av värde för denna typ av undersökning.

Den sekundärdata som vi har samlat in består av litteratur, artiklar från tidskrifter, lagar och Internet. Dokument som tidningsartiklar bygger ofta på att de har producerats för andra ändamål än undersökningens specifika syfte. Artiklarna från tidskrifterna kan exempelvis bygga mer på skribentens egna tolkningar än på en objektiv bild av verkligheten. Den Internetbaserade informationen bedömer vi ha stor tillförlitlighet då dessa kommer ifrån FAR och revisorsnämnden.

Vid analysen av empirin har vi valt att använda oss av Fishers exakta test och chi-två test som analysmetod. Det kan finnas andra lämpliga statistiska metoder som t.ex. Regressionsanalys

som man kunnat använda sig av. Valet av analysmetoder är däremot begränsat på grund av att det är två oberoende variabler som ska jämföras med varandra samt att urvalet är litet.

7.2 Förslag till fortsatta studier

Utifrån de svar som framkommit i denna undersökning visar det sig att det inte föreligger så stora skillnader i svaren. Då denna undersökning har en kvantitativ ansats vore det spännande att se om en kvalitativ undersökning skulle ge samma resultat, då kvalitativa studier kan gå in och undersöka mer på djupet. Det är också intressant med en kvalitativ undersökning som fördjupar sig på de gränser där oberoendet är svårast att eliminera samt en undersökning kring hur den interna utredningen av oberoendet går till.

Litteraturförteckning

Almgren J., *Revisorer tvingas bort i spåren av Enron – härvan*, SvD, 2002-06-18 www.svd.se

[hämtad 2007-03-19]

Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori –policy och praxis*, Liber AB

Baerman M, Morgan KP, 1994, *The impossibility of Auditor Independence*, Sloan Management Review, Volume 38, Issue 4, pp 89-95

Björk C., *Enronchef får över 24 års fängelse*, DI, 2006-10-23 www.di.se/Nyheter/

[hämtad 2007-03-19]

Denscombe, Martyn (2000) *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskapen*, Studentlitteratur

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004), samlingsvolym 2004 , FAR Förlag Stockholm

Föreningen Auktoriserade Revisorer, (2000), FAR:s Revisionsbok 2000, FAR Förlag, Stockholm

Föreningen Auktoriserade Revisorer, (2001), FAR:s Samlingsvolym 2001, FAR Förlag, Stockholm

Isaksson P., *Revisorernas skördetid*, Affärsvärlden, 2006-10-23 www.affarsvarlden.se

[Hämtad 2007-03-19]

Jenkins J., Krawczyk K., *The Influence of Nonaudit Services on Perceptions of Auditor Independence*, Journal of Applied Business Research, Vol 17, No 3, 2001

Johannessen, Asbjörn, Tufte, Per Arne (2003) *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, Liber AB

Nygaard, Claus, Bengtsson, Lars (2002) *Strategizing –en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur

Sunesson, B., 2003, Förtroendekris för revisionsfirmorna, *Svenska Dagbladet*, 2003-05-12 [Hämtad 2007-04-19]

Schwartz,R, *Legal regimes, audit quality and investments*, Accounting Review, Volume 72 Issue 3, pp 385-407

Van Der Plaats, E., *Regulating auditor independence*, European accounting review, Vol. 9, Nr 4, 2001

Elektroniska källor

FARSRS www.far.se

http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_BRANSCH/GOD_REVISORSSED/FARSRSYRKESETISKAREGLER_070131.PDF

Revisorslagen <http://lagen.nu/2001:883#L2001:884>

Revisorsnämnden <http://www.revisorsnamnden.se/inforam.htm>, [hämtad:070419]

Bilaga 1

Frågor till revisorer

1. Hur många anställda har din byrå?

1-40

41 eller fler

2. Vilket är det vanligaste hotet som dyker upp vid användandet av analysmodellen?

Vänskapshotet

Egenintressehotet

Skrämselhotet

Partställningshotet

Självgranskningshotet

Annan omständighet:

3. Har du stött på hot som analysmodellen inte tar upp, Om Ja vilket?

Nej

Vet ej

Ja

4. Analysmodellen uppfyller sitt syfte:

Instämmer helt

Instämmer med tvekan

Tveksam

Tar avstånd med tvekan

Tar helt avstånd

5. Tillämpar ni på din revisionsbyrå analysmodellen i praktiken?

Nej

Vet ej

Ja

6. Har ni sedan analysmodellens tillkomst fått ändra ert arbetssätt eller avsäga er uppdrag till följd av att oberoendet är hotat?

Nej

Vet ej

Ja

7. Är analysmodellen tillräckligt tydlig för granskning av oberoendet?

Nej

Vet ej

Ja

8. Är det som revisor svårt att bedöma vart gränserna går?

Nej

Vet ej

Ja

9. Finns det någon inom revisionsbyrån som internt granskar att revisorerna arbetar oberoende?

Nej

Vet ej

Ja

10. Tror du att små och stora revisionsbyråer hanterar oberoende frågorna på olika sätt?

Nej

Vet ej

Ja

11. Om du haft tidigare anställning i företaget som du nu ska revidera, tar du på dig uppdraget?

Nej

Vet ej

Ja

12. Om du som revisor blir medbjuden på en resa för att träffa leverantörer, accepterar du erbjudandet?

Nej

Vet ej

Ja

13. Om din partner innehar aktier i det bolag som du ska revidera, tar du på dig uppdraget?

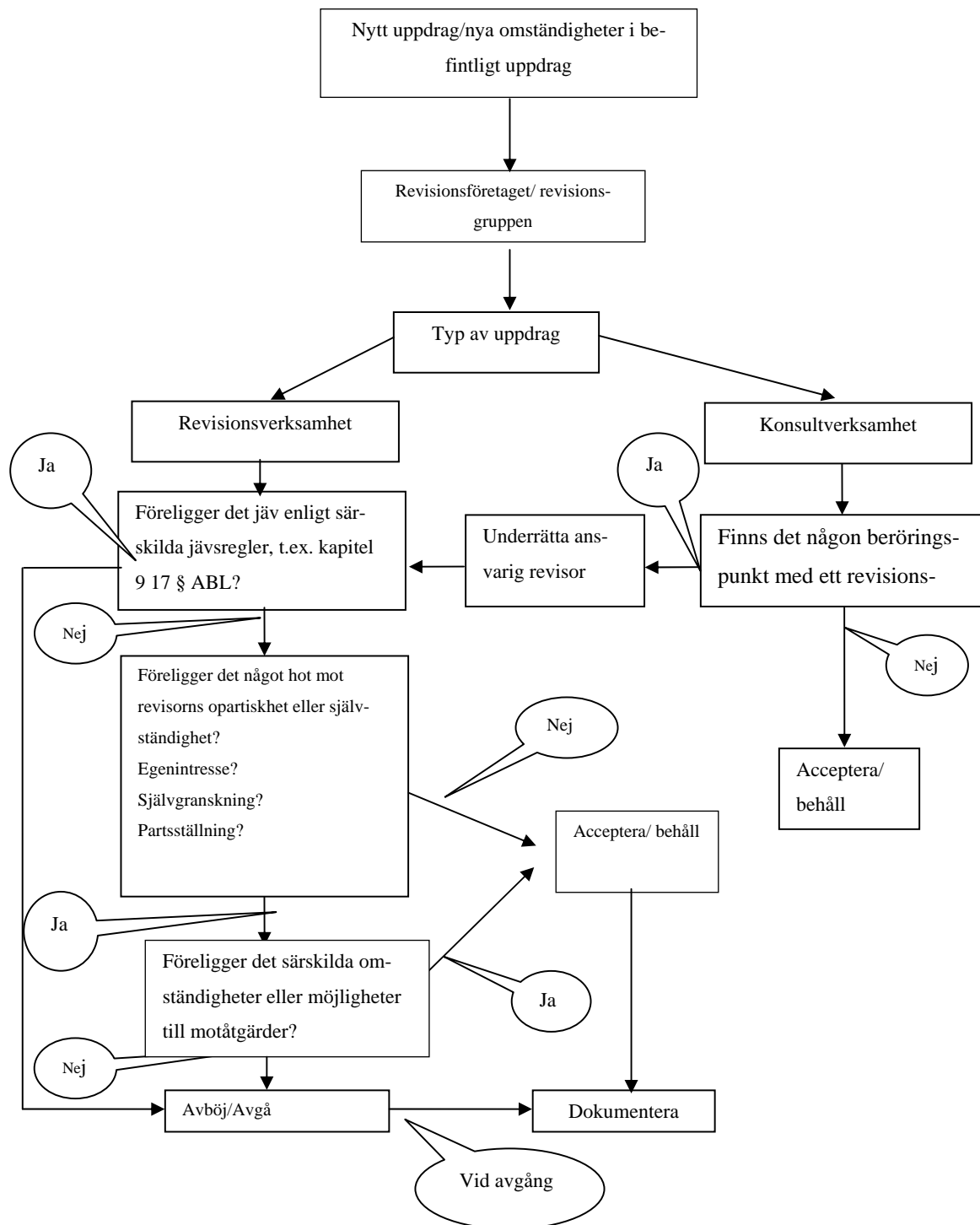
Nej

Vet ej

Ja

Bilaga 2

Källa: FAR-Analysmodellen, 2006



Bilaga 3

Fråga 4: Analysmodellen uppfyller sitt syfte

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar			Total
			Instämmer helt	Instämmer delvis	Tveksam	
Revisionsbyrå	Små byråer	Count	14	12	6	32
		Expected Count	13,2	13,8	5,0	32,0
	Stora byråer	Count	7	10	2	19
		Expected Count	7,8	8,2	3,0	19,0
Total		Count	21	22	8	51
		Expected Count	21,0	22,0	8,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1,285 ^a	2	,526
Likelihood Ratio	1,303	2	,521
Linear-by-Linear Association	,004	1	,949
N of Valid Cases	51		

a. 1 cells (16,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,98.

Fråga 6: Har ni sedan analysmodellens tillkomst fått ändra ert arbetssätt eller avsäga er uppdrag till följd av att oberoendet är hotat?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent

Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%
----------------------	----	--------	---	-----	----	--------

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Nej	Ja	
Revisionsbyrå	Små byråer	Count	16	16	32
		Expected Count	16,3	15,7	32,0
	Stora byråer	Count	10	9	19
		Expected Count	9,7	9,3	19,0
Total		Count	26	25	51
		Expected Count	26,0	25,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,033(b)	1	,856		
Continuity Correction(a)	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,033	1	,856		
Fisher's Exact Test				1,000	,543
Linear-by-Linear Association	,032	1	,857		
N of Valid Cases	51				

a Computed only for a 2x2 table

b 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9,31.

Fråga 7: Är analysmodellen tillräckligt tydlig för granskning av oberoendet?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Ja	Nej	
Revisionsbyrå	Små	Count	26	6	32
		Expected Count	27,0	5,0	32,0
	Stora	Count	17	2	19
		Expected Count	16,0	3,0	19,0
Total		Count	43	8	51
		Expected Count	43,0	8,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,610 ^b	1	,435		
Continuity Correction ^a	,146	1	,702		
Likelihood Ratio	,640	1	,424		
Fisher's Exact Test				,694	,360
Linear-by-Linear Association	,598	1	,439		
N of Valid Cases	51				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,98.

Fråga 8: Är det som revisor svårt att veta var gränserna går?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	49	100,0%	0	,0%	49	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Nej	Ja	
Revisionsbyrå	Små byråer	Count	21	10	31
		Expected Count	20,9	10,1	31,0
	Stora byråer	Count	12	6	18
		Expected Count	12,1	5,9	18,0
Total		Count	33	16	49
		Expected Count	33,0	16,0	49,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,006(b)	1	,938		
Continuity Correction(a)	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,006	1	,938		
Fisher's Exact Test				1,000	,590
Linear-by-Linear Association	,006	1	,939		
N of Valid Cases	49				

a Computed only for a 2x2 table

b 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,88.

Fråga 9: Finns det någon inom revisionsbyrå som internt granskar oberoendet?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Nej	Ja	
Revisionsbyrå	Små byråer	Count	22	10	32
		Expected Count	15,7	16,3	32,0
	Stora byråer	Count	3	16	19
		Expected Count	9,3	9,7	19,0
Total		Count	25	26	51
		Expected Count	25,0	26,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	13,380 ^b	1	,000		
Continuity Correction ^a	11,345	1	,001		
Likelihood Ratio	14,358	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	13,118	1	,000		
N of Valid Cases	51				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9,31.

Fråga 10: Tror du att små och stora redovisningsbyråer hanterar oberoendefrågorna på olika sätt?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Ja	Nej	
Revisionsbyrå	Liten byrå	Count	20	12	32
		Expected Count	20,7	11,3	32,0
	Stor byrå	Count	13	6	19
		Expected Count	12,3	6,7	19,0
Total		Count	33	18	51
		Expected Count	33,0	18,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,183 ^b	1	,669		
Continuity Correction ^a	,016	1	,901		
Likelihood Ratio	,184	1	,668		
Fisher's Exact Test				,767	,454
Linear-by-Linear Association	,179	1	,672		
N of Valid Cases	51				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6,71.

Fråga 11: Om du haft tidigare anställning i företaget du skall revidera tar du på dig uppdraget?

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Revisionsbyrå * Svar	51	100,0%	0	,0%	51	100,0%

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Ja	Nej	
Revisionsbyrå	Liten byrå	Count	1	31	32
		Expected Count	,6	31,4	32,0
	Stor byrå	Count	0	19	19
		Expected Count	,4	18,6	19,0
Total		Count	1	50	51
		Expected Count	1,0	50,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,606 ^b	1	,436		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,944	1	,331		
Fisher's Exact Test				1,000	,627
Linear-by-Linear Association	,594	1	,441		
N of Valid Cases	51				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,37.

Fråga 12: om du som revisor blir medbjuden på en leverantörsresa, accepterar du erbjudandet?

Revisionsbyrå * Svar Crosstabulation

			Svar		Total
			Ja	Nej	
Revisionsbyrå	Liten byrå	Count	1	31	32
		Expected Count	2,5	29,5	32,0
	Stor byrå	Count	3	16	19
		Expected Count	1,5	17,5	19,0
Total		Count	4	47	51
		Expected Count	4,0	47,0	51,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2,645 ^b	1	,104		
Continuity Correction ^a	1,183	1	,277		
Likelihood Ratio	2,568	1	,109		
Fisher's Exact Test				,140	,140
Linear-by-Linear Association	2,594	1	,107		
N of Valid Cases	51				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,49.