Nu är det dags att rotera Sveriges anpassning till EU:s revisionspaket och dess betydelse för den framtida utformningen av revisionsarvodet
Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla parter som varit delaktiga i denna studie. Särskilt tack till de experter som ställt upp och delat med sig av sina spekulationer om forskningsområdet, vi är väl medvetna om att våren är en hektisk period på året för Er revisorer. Vi vill därför lyfta fram er extra:

Hamish Mabon, EY
Lars Kjellström, KPMG
Lena Karlsson, KPMG
Stefan Andersson Berglund, EY

Varmaste tack för er medverkan.

Slutligen vill vi tacka handledare Angelina Sundström och handledningsgruppen för korrekturläsning och inspirerande möten. Ni har alla bidragit med synpunkter som varit värdefulla.

Tack!

Mälardalens Högskola, Eskilstuna
2017-06-05

Amanda Lindberg

Julia Lindberg
Abstract- "Now it's time to rotate- Sweden's adaptation to the EU audit package and its importance for the future design of audit fee"

Date: 30th May 2017 - 5th June 2017

Level: Bachelor thesis in Business Administration, 15 ECTS

Institution: School of Business, Society and Engineering, Mälardalen University

Authors: Amanda Lindberg, Julia Lindberg
21st May 1991, 19th May 1994

Title: Now it’s time to rotate- Sweden’s adaptation to the EU audit package and its importance for the future design of audit fee

Tutor: Angelina Sundström

Keywords: Mandatory audit firm rotation, auditor independence, audit fee, audit effort, strategic pricing and competition.

Research: How may the introduction of mandatory audit firm rotation design the future audit fee for EY and KPMG in Central Sweden?

Purpose: The purpose is to describe from authorized public accountants perspective how mandatory audit firm rotation in Sweden may come to design the audit fee.

Method: A future-study with a qualitative research method with a deductive approach. The empirical data collection has taken place by semi-structured interviews with authorized public accountants from KMPG and EY, which both are included in “The big four”. The choice of respondents has been inspired by the Delphi-method, which advocates studying experts in the field.

Conclusion: The experts believe that the competition about the firms of generally interest will increase within "The big four", and they believe that this can lead to a reduction in the audit fee by a few percent. There is uncertainty about who will be able to bear the costs of the work with the offer that the introduction of mandatory audit firm rotation entails. The EU revision package also imposes a restriction on the execution of expert services in parallel with the audit, equivalent to 70% of the total audit fee for a three-year period, which means that the auditors must keep track of limit values. This is a factor that may affect the design of the fee, although experts believe that there are few companies that comes to reach the limit.
Sammanfattning - "Nu är det dags att rotera- Sveriges anpassning till EU:s revisionspaket och dess betydelse för den framtida utformningen av revisionsarvoden"

Datum: 30:e Maj 2017 5:e Juni 2017

Nivå: Kandidatuppsats i företagsekonomi, 15 hp

Institution: Akademin för Ekonomi, Samhälle och Teknik, EST Mälardalens Högskola

Författare: Amanda Lindberg Julia Lindberg
21 Maj 1991 19 Maj 1994

Titel: Nu är det dags att rotera- Sveriges anpassning till EU:s revisionspaket och dess betydelse för den framtida utformningen av revisionsarvoden

Handledare: Angelina Sundström

Nyckelord: Obligatorisk byrårotation, revisorners oberoende, revisionsarvode, revisionsansträngning, strategisk prissättning och konkurrens.

Frågeställning: Hur kan införandet av obligatorisk byrårotation komma att utforma det framtida revisionsarvoden för EY och KPMG i Sverige?

Syfte: Syftet är att utifrån auktoriserade revisorers perspektiv beskriva hur införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige kan komma att utforma revisionsarvoden.


Slutsats: Experterna tror att konkurrensen om uppdragena på företagen av allmänt intresse kommer öka inom ”The big four” och detta anser de kan komma att resultera i att revisionsarvoden sjunker med några procent. Det råder osäkerhet kring vem som kommer få bära kostnaderna för offertarbetet som införandet av obligatorisk byrårotation medför. EU:s revisionspaket medför även en restriktion gällande utförandet av experttjänster parallellt med revisionen, motsvarande 70 % av det totala revisionsarvodet under en treårsperiod, vilket innebär att revisorerna kommer behöva ha koll på beloppssänkningar. Detta är en faktor som kan komma att påverka utformningen av arvoden, även om experterna tror att det är få bolag som kommer nå upp till spärren.
# Innehållsförteckning

1. Introduktionskapitel ................................................................. 1  
   1.1 Problembakgrund .............................................................. 1  
   1.2 Tidigare studier kring obligatorisk byrårotation ....................... 2  
   1.3 Syfte .............................................................................. 3  
   1.4 Forskningsfråga ............................................................... 3  
   1.5 Disposition ..................................................................... 4  

2. Teoretisk referensram .................................................................. 5  
   2.1 Revision utifrån principal-agentteorin .................................... 5  
   2.2 Obligatorisk byrårotation .................................................... 6  
   2.3 Konkurrensens utformning av revisionsarvoden ....................... 7  
   2.4 Den strategiska prissättningens utformning av revisionsarvoden .... 8  
   2.5 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvoden .......... 9  
   2.6 Analysmodell .................................................................. 10  

3. Metod .................................................................................. 11  
   3.1 Metodansats .................................................................. 11  
   3.2 Litteraturgenomgång ......................................................... 12  
   3.3 Val av respondenter ......................................................... 13  
   3.4 Operationalisering ............................................................. 15  
   3.5 Genomförande av intervjuer ............................................... 15  
   3.6 Analysgenomförande .......................................................... 17  
   3.7 Metodkvalité ................................................................. 18  
   3.8 Metod- och källkritik ......................................................... 20  

4. Experternas framtidstro ............................................................... 21  
   4.1 EY ............................................................................. 21  
   4.2 KPMG ......................................................................... 21  
   4.3 Revision utifrån principal-agentteorin .................................... 21  
   4.4 Obligatorisk byrårotation .................................................... 22  
   4.5 Konkurrensens utformning av revisionsarvoden ....................... 23  
   4.6 Den strategiska prissättningens utformning av revisionsarvoden .... 24  
   4.7 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvoden .......... 26  

5. Analys .................................................................................. 27  
   5.1 Revision utifrån principal-agentteorin .................................... 27  
   5.2 Obligatorisk byrårotation .................................................... 27  
   5.3 Konkurrensens utformning av revisionsarvoden ....................... 29  
   5.4 Den strategiska prissättningens utformning av revisionsarvoden .... 29  
   5.5 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvoden .......... 30  

6. Slutsatser och diskussion ........................................................... 32  
   6.1 Diskussion ...................................................................... 33  
   6.2 Vidare forskning ............................................................... 33  

Referenslista .................................................................................

BILAGOR ..........................................................................

BILAGA 1 ..........................................................................

BILAGA 2 ..........................................................................

I

II
Figur- och tabellförteckning

Figur 1.Disposition egen bearbetning ................................................................. 4
Figur 2. Egenkonstruerad analysmodell................................................................ 10
Tabell 1. Sammanställning av genomförda intervjuer. .................................... 17
1. Introduktionskapitel

Det inledande kapitlet presenterar bakgrunden till införandet av byrårotation samt motivering för problemet och dess utforming av revisionsarvoden. Vidare nämns vad som tidigare konstaterats inom forskningsområdet för att sedan mynna ut i studiens syfte och frågeställning.

1.1 Problembakgrund


1.2 Tidigare studier kring obligatorisk byrårotation

Befintliga studier som behandlar hur obligatorisk byrårotation utformar revisionsbyråers revisionsarvoden tenderar att vara baserade på bland annat asiatiska länder (e.g., Huang H-W et al., 2015; Kwon et al., 2014). Det finns även studier som genomförts på andra länder som Italien och USA (e.g., Corbella et al., 2015; Casterella & Johnston, 2013). Corbella et al. (2015) hävdade att efter införandet av obligatorisk byrårotation blir revisionsarvoden lägre för EY, PricewaterhouseCoopers [PwC], Deloitte och KPMG vilka ingår i ”The big four”. Detta är något de anser bör beaktas av europeiska lagstiftare som nyligen har eller har för avsikt att implementera obligatorisk byrårotation. Då det finns få studier som genomförts på Sverige som nyligen infört detta lagkrav är det relevant att studera hur införandet av obligatorisk byrårotation kan komma att utforma revisionsarvoden för EY och KPMG som är två revisionsbyråer som ingår i ”The big four”.

1.3 Syfte
Syftet är att utifrån auktoriserade revisorers perspektiv beskriva hur införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige kan komma att utforma revisionsarvoden.

1.4 Forskningsfråga
- Hur kan införandet av obligatorisk byrårotation komma att utforma det framtida revisionsarvoden för EY och KPMG i Sverige?
1.5 Disposition
Nedanstående bild, se Figur 1, illustrerar studiens disposition.

Introduktion: Presentation av studiens bakgrund, problemformulering, syfte och forskningsfråga.

Teoretisk referensram: I den teoretiska referensramen presenteras de teorier som har använts i studien.

Metod: Här presenteras metodansatsen, val av respondenter, litteraturgenomgång, operationalisering och genomförande av intervjuer.

Empiri: Det empiriska avsnittet sammanfattar de genomförda intervjuerna med experterna.

Analys: Kapitlet innehåller en analys av den teoretiska referensramen och det empiriska resultatet.


Figur 1. Disposition egen bearbetning
2. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras relevanta teorier och tidigare slutsatser som har en koppling till studien. Teorin ska leda till att läsaren får en förståelse för det valda ämnet. Kapitlet behandlar bland annat revision, obligatorisk byrårotation och några faktorer som kan påverka utformningen av revisionsarvетодet.

2.1 Revision utifrån principal-agentteorin


Eftersom revisorn är en ekonomisk aktör kan revisorn tillskrivas de klassiska dolda agentkonfliktena, såsom information, agerande och överföringar. När revisorn samarbetar med företagsledningen finns det risk att revisorn tolererar felaktigheter i den finansiella redovisningen och beviljar ett okvalificerat utlåtande i utbyte mot en dold överföring. För kapitalmarknaden är inte en revisors ersättning helt transparent då den kan innehålla dolda transaktioner vilket innebär att det finns en risk för partisk bedömning av revisorn och osann rapportering av revisionen. Principal-agentteorin kan på detta sätt försämrar revisorns förmåga att göra en korrekt bedömning. (Velte & Freidank, 2015)


2.2 Obligatorisk byrårotation


2.3 Konkurrensens utformning av revisionsarvodet

Med hjälp av data från Italien, som haft byrårotation sedan 1975, fokuserade Corbella et al. (2015) på några av de kostnader och fördelar som är förknippade med byrårotation. I sin studie samlade de offentliga tillgängliga uppgifter för en mängd italienska offentliga företag som granskats av en revisionsbyrå som omfattas av ”The big four”. De beskrev att ”The big four” består av fyra stora revisionsbyråer och dessa är EY, PwC, Deloitte och KPMG. De har även handplockat ett antal företag som inte har granskats av någon av dessa fyra revisionsbyråer. Det Corbella et al. (2015) undersökte var om obligatorisk byrårotation förknippas med ett högre revisionsarvode. De kom fram till att revisionsarvodet blev lägre för de företag som hade granskats av ”The big four” medan ett företag som granskats av en annan revisionsbyrå hade ett oförändrat arvode. De menade att detta bör vara av intresse för bland annat europeiska och amerikanska lagstiftare som nyligen har eller har för avsikt att genomföra obligatorisk byrårotation. Sammantaget pekade resultaten i deras studie på att företag vars finansiella rapporter hade granskats av en revisionsbyrå som inte omfattas av ”The big four” fick en ökad revisionskvalité i samband med införandet av byrårotation. De konstaterade att detta sker utan några ökade kostnader eller påverkan på revisionsarvodet till skillnad mot företag vars finansiella rapporter granskats av en revisionsbyrå som ingår i ”The big four”. De konstaterade att införandet av obligatorisk byrårotation inte ledde till en ökad revisionskvalité för ett företag som granskas av en ”The big four” byrå, däremot tenderade dessa firman att erhålla ett lägre revisionsarvode för sitt revisionsuppdrag.

2.4 Den strategiska prissättningen av revisionsarvoden


2.5 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvoden


Kwon et al. (2014) menade att de ökade kostnaderna efter införandet av obligatorisk byrårotation kan leda till att revisionsarvoden ökar, vidare menade de att risken kan vara större att det uppstår problem med revisionen när en ny revisor tillsätts granskningen.


Kwon et al. (2014) studerade effekterna av införandet av obligatorisk byrårotation i Sydkorea och de kom fram till att revisionsbyråerna erhöll ökade revisionsarvoden. I deras studie jämförde de revisionsarvodets storlek innan och efter införandet av byrårotation. De använde sig av en databas som innehöll sydkoreanska offentliga företag för att undersöka hur revisionskostnaderna påverkades av införandet av obligatorisk byrårotation. De fann att obligatorisk byrårotation medförde en ökad revisionsansträngning i form av ökat antal revisionstimmar vilket resulterade i att revisionsarvoden ökade i takt med kostnaderna.

2.6 Analysmodell

För att enkelt kunna förklara och koppla samman begrepp och teorier från den teoretiska referensramen till en analys har en analysmodell utformats, se Figur 2. Analysmodellen är strukturerad med ett inledande avsnitt om revision och principal-agentteorin som är grunden till ett revisionsuppdrag. Därefter följer ett avsnitt om obligatorisk byrårotation och syftet med implementeringen av EU:s revisionspaket och det nya lagkravet som sedan mynnar ut i hur det kommer utforma det framtida revisionsarvoden. Tre faktorer som kan påverka utformningen av revisionsarvoden är konkurrens, strategisk prissättning och revisionsansträngning.

![Figur 2. Egenkonstruerad analysmodell](image-url)
3. Metod

Detta kapitel presenterar studiens valda tillvägagångssätt, insamlingsmetod för empiriskt material samt hur detta har tolkats. Kapitlet innehåller val av undersökningsmetod, forskningsstrategi, operationalisering och innehållsanalyser för att sedan avslutas med käll- och metodkritik.

3.1 Metodansats


3.2 Litteraturgenomgång

Till grund för den teoretiska referensramen har vetenskapliga artiklar använts från databasen ABI/INFORM Global som varit till hjälp vid fastställandet av studiens inriktning. Det gjordes sökningar i databasen efter användbara teorier, en teori som återfanns i flertalet artiklar var princip-agentteorin. Denna teori bedömdes relevant då teorin utgör grunden för ett revisionsuppdrag och teorin lyfter även fram revisorernas roll för att skapa förtroende för allmänhetens uppfattning. I litteraturgenomgången har engelska sökord används, exempelvis ”mandatory audit firm rotation”, ”audit fees”, ”partner rotation”, ”auditor independence”, ”Qualitative research method”, ”deductive qualitative” och ”Delphi-method”. För att säkerställa att artiklarna som används är vetenskapliga har det endast använts artiklar som granskats enligt peer-review. Dessutom finns största delen av de använda artiklarna med i ABS-listan som är en lista som rankar vetenskapliga skrifter.

3.3 Val av respondenter

De revisionsbyråer som valts till studien är EY och KPMG, dessa två företag ingår i ”The big four” och litteraturgenomgången visade att de arbetar med företag av allmänt intresse. Eftersom obligatorisk byrårotation endast gäller för företag av allmänt intresse ansågs dessa lämpliga. Att basera empirin på två revisionsbyråer som arbetar med den bolagsform som måste tillämpa lagkravet ger en mer trovärdig bild då de bör ha mer kunskap om hur lagen kommer påverka dem och utföra revisionsarvodet. Då revisionsbyråerna har någorlunda standardiserade processer bör studiens resultat kunna generaliseras till samtliga EY och KPMG:s kontor i Sverige. Däremot har endast fyra experter intervjuats vilket gör att resultaten skulle kunna skilja sig något då resultaten baseras på experternas perspektiv.

För att komma i kontakt med respondenterna skrevs ett introduktionsbrev där bland annat forskningsområdet presenterades för att ge dem en kort inblick, sedan blev de även tillfrågade om de skulle kunna tänka sig att medverka i studien. Detta introduktionsbrev sändes ut till 16 auktoriserade revisorer som arbetar på något av företagen som omfattas av ”The big four”, det skickades fyra förfråningar till respektive byrå samt sex till revisionsexperterna från FAR. Tyvärr valde de förfrågade experterna från FAR att avstå då de förklarade att de var tvungna att prioritera tiden på sina medlemmar. De tillfrågade som tackade ja till att medverka arbetar på KPMG och EY vilket ledde till att studien kommer att utgå från dessa företag. De respondenterna som tackade ja bokades in för en varsin intervju på dess revisionsbyrå. Detta gjordes för att respondenterna skulle känna sig bekväma under intervjuerna och slappna av. För att undvika onödiga bortfall tydliggjordes mycket noga i introduktionsbrevet att det inte var av intresse att få reda på känslig information såsom storlek på revisionsbyrå. Detta ansågs nödvändigt då revisionsbyråerna kan anse att detta är information de inte vill lämna ut, hade inte denna poäng lyfts fram i brevet hade kanske eventuellt någon respondent avböjt från att medverka. Nedan presenteras de respondenterna som har medverkat i studien.

**Hamish Mabon** är auktoriserad revisor på EY i Stockholm och även en av bolagets partners. I grunden är han utbildad civiløkonom och började arbeta som revisor direkt efter sin examen. I höst har han arbetat 30 år som revisor, varav de senaste 18 åren på EY. Främst är Mabon auktoriserad revisor i stora börsnoterade bolag men även en del dotterbolag till noterade bolag. Skanska, SCA, Husqvarna och Tetra pak är några av de bolag som han reviderar.


**Lena Karlsson** arbetar på KPMG och arbetar främst med noterade bolag. Hon är utbildad civiløkonom och har sammanlagt 20 års erfarenhet i revisionsbranschen. Karlsson har arbetat som auktoriserad revisor de senaste 15 åren. Lena Karlsson heter egentligen något annat men eftersom hon önskade vara anonym tilldelades hon detta namn i studien.

**Stefan Andersson Berglund** är utbildad civiløkonom och har sedan 1996 arbetat som auktoriserad revisor på EY i Stockholm. Han är inte bara auktoriserad revisor utan även partner vilket innebär att han är en av delägarna. Han har varit auktoriserad revisor i 21 år och arbetar främst med stora ägarledda privatägda bolag vilka är börsnoterade i eller utanför Sverige. Några av de bolag som Andersson Berglund reviderar är ABB, Bombardier och Google.

Då samtliga respondenter har intervjuats genom personlig kommunikation anses det viktigare att lyfta fram deras titel när de uttalar sig. Med beaktande av detta kommer det refereras till deras titel istället för personlig kommunikation.
3.4 Operationalisering


Området revision besvaras med hjälp av frågorna 1,2,5,7,8. Dessa frågor utformades för att täcka upp syftet med införandet av obligatorisk byrårotation som är att revisorn ska vara oberoende, revisorernas syn på revisionsyrket och det arbete det innebär och slutligen revisorens syn på revisorsrotation i jämförelse med byrårotation. Med hjälp av frågorna 2,3,4,5,6,7,8 kommer området obligatorisk byrårotation belysas. För att spegla den teoretiska referensramen som behandlar detta område har intervjufrågor kring EU:s revisionspaket och hur obligatorisk byrårotation kommer att påverka revisorens arbete, deras oberoende och kundrelationer. För att fånga upp hur revisionsarvodet utformas av obligatorisk byrårotation har frågorna 4,9,10,11,12,13,14 ställts. Dessa frågor avbildar teorin om lagkravets utformning av revisionsarvodet, de täcker upp det merarbete som nya klienter innebär, klientlängdens betydelse för revisionsarvodet samt om konkurrensen påverkar vilket arvode de tar. Utöver dessa tre teman har det utformats några grundläggande frågor som inledder intervjuerna, de beskriver respondenternas och den revisionsbyrås syn på revisionsyrket och om de arbetar på, detta gördes för att skapa en avslappnad situation. Qu och Dumay (2011) tar upp vikten av att starta intervjun med frågor som inte är specifikt kopplade till forskningsämnet för att skapa förtroende hos respondent och för att få dem att tala fritt.

3.5 Genomförande av intervjuer

Insamlingen av empirin har skett genom semistrukturerade intervjuer då denna typ av intervju passade bäst med beaktande av att det är en teknik som ger utrymme för båda parter. Revisorerna får större frihet i sina svar och intervjupersonen får möjlighet att ställa följdfrågor. Denna form av intervju påminner mer om en konversation än en utfrågning vilket passade bra till studien då det var respondentens tankar och perspektiv på framtid som studerades. Qu och Dumay (2011) förklarar att kvalitativ forskning överlag brukar vara mer strukturerad, då det ses som ett mer flexibelt och tillgängligt tillvägagångssätt. De förklarar vidare att semistrukturerade intervjuer innebär att forskaren använder sig av specifika teman som måste behandlas, men att det finns möjligt att ställa följdfrågor och att intervjupersonen har stor frihet att formulera sina svar.


Nedan sammanställs de genomförda intervjuerna där namn, titel, arbetslivserfarenhet, byrå, datum och längd presenteras, se Tabell 1.

**Tabell 1. Sammanställning av genomförda intervjuer.**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Namn</th>
<th>Titel</th>
<th>Arbetslivserfarenhet</th>
<th>Byrå</th>
<th>Datum</th>
<th>Längd</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Hamish Mabon</td>
<td>Partner &amp; auktoriserad revisor</td>
<td>30 år</td>
<td>EY</td>
<td>10/5-17</td>
<td>55 min</td>
</tr>
<tr>
<td>Lars Kjellström</td>
<td>Auktoriserad revisor</td>
<td>42 år</td>
<td>KPMG</td>
<td>28/4-17</td>
<td>65 min</td>
</tr>
<tr>
<td>Lena Karlsson</td>
<td>Auktoriserad revisor</td>
<td>20 år</td>
<td>KPMG</td>
<td>4/5-17</td>
<td>57 min</td>
</tr>
<tr>
<td>Stefan Andersson</td>
<td>Partner &amp; auktoriserad revisor</td>
<td>27 år</td>
<td>EY</td>
<td>12/5-17</td>
<td>50 min</td>
</tr>
</tbody>
</table>

3.6 Analysgenomförande

3.7 Metodkvalité

Tillförlitlighet

Respondenterna i denna studie består endast av auktoriserade revisorer som i denna studie benämns experter. Att det sattes upp ett krav om att dessa auktoriserade revisorer skulle ha 15 års erfarenhet inom branschen beror delvis på att de bör ha kunskap om branschen, hur marknaden påverkas av lagförändringar och vad som påverkar utformningen av arvodet. Detta ansågs nödvändigt för att öka generaliserbarheten i studien, då nyexaminerade eller oerfarna revisorer säkerligen hade behövt chansat mer för att kunna besvara intervjufrågorna. En framtidsstudie kan nog många bedöma som relativt osäker vad gäller tillförlitligheten i dess slutsatser eftersom det är svårt att veta hur utfallet kommer bli. Även detta var en anledning till att detta kriterium sattes upp för respondenterna. Enligt Bryman och Bell (2013, s.65) handlar tillförlitlighet om hur troliga eller sannolika resultaten är.

Överförbarhet

Studien har undersökt hur införandet av obligationisk byrårotation kan komma att utforma det framtida revisionsarvodet för EY och KPMG i Sverige. Dessa revisionsbyråer ingår i ”The big four” vilket innebär att det inte är säkert om resultaten är överförbara till mindre revisionsbyråer. Däremot är det större sannolikhet att resultaten är överförbara till revisionsbyråer i Sverige som liknar EY och KPMG till storleken samt till de revisionsbyråer i Sverige som utför revisionsuppdrag till företag av allmänt intresse. Hade studien intervjuat fler experter skulle trovärdigheten gällande resultatens överförbarhet ökat.


**Pålitlighet**

Då studien studerar hur införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige kan komma att utforma revisionsarvodet för EY och KPMG är det svårt att styrka slutsatserna med tidigare forskning eftersom den är mycket begränsad när det gäller Sverige. Dock kan slutsatserna i denna studie styrkas av tidigare forskning som gjorts i andra länder som är med i EU och eftersom införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige är ett direktiv från EU bör dessa slutsatser vara pålitliga. Eftersom det är en framtidssstudie kommer en studie som genomförs vid ett senare tillfälle endast kunna generera ett likartat resultat under en begränsad period. Sedan kommer det bli svårt att studera hur införandet av obligatorisk byrårotation kan komma att utforma revisionsarvodet eftersom revisionsbyråerna då har fått erfara hur lagkravet har utformat arvodet. I framtiden kommer det därför endast gå att studera ifall utfallet blev detsamma som experterna trodde att det skulle bli istället för att säga om hur det kommer att bli. Pålitlighet handlar enligt Bryman och Bell (2013, s.65) om studien skulle få ett likartat resultat om studien genomfördes även vid ett senare tillfälle.

**Konfirmering och bekräftelse**

Då studieområdet är nytt och ännu inte påverkar revisionsbyråerna fullt ut såsom lagkravet kommer att göra om några år var det svårt att påverka studien med egna åsikter. Efter litteraturgenomgången och efter att teorin var sammanställd fanns en aning om hur obligatorisk byrårotation kan komma att utforma revisionsarvodet. Dock menade vissa forskare att arvodet ökar och vissa att det minskade, däremot hänvisade de till olika faktorer som de ansåg påverkade utformningen på revisionsarvodet. För att lämna de egna värderingarna och spekulationerna åt sidan valdes att utforma intervjuguiden på ett transparent sätt, till exempel utformades frågan ”Förklara vad ni utgår ifrån när ni ska besluta om vilket arvode ni ska ta utav en kund?” istället för att fråga om de utgår från exempelvis tid och kostnader. Detta gjorde att respondenterna inte blev påverkade i vilka banor de skulle tänka. Enligt Bryman och Bell (2013, s.65) kallas detta för konfirmering och bekräftelse och det är två begrepp som avser att svara på huruvida forskaren har haft kontroll över sina egna värderingar vilket är viktigt för att inte påverka studien.
3.8 Metod- och källkritik

Det är viktigt att vara metodkritisk, den metodkritik som kan riktas åt denna studie är att det finns någon enstaka vetenskaplig artikel som är av kvantitativ karaktär. Arbetsprocessen blir svårare vid användning av både kvalitativ och kvantitativ forskning eftersom studierna kan ha genomförts på två helt åtskilliga sätt för att komma fram till resultaten. Därför har den information som använts från denna artikel valts ut noga. Ingen tonvikt har lagts vid att ta med information baserat på siffror då detta inte är utmärkande för en kvalitativ studie.


Arbetet har regelbundet blivit kritiskt granskat och korrekturläst av opponenter som har gett sina synpunkter på arbetet, dessa synpunkter har beaktats för att studien ska vara förståelig och hålla hög kvalité. Några av opponenterna saknade dessutom förkunskap om revision vilket var till fördel för begripligheten.
4. Experternas framtidstro

I detta avsnitt redogörs en sammanställning av de intervjuer som har genomförts för att skapa en bild av hur experterna tror att införandet av obligatorisk byrårotation kan komma att utforma det framtida revisionsarvet.

4.1 EY

EY är en slutprodukt av ett flertal fusioner under 50–60 års tid, tidigare hette bolaget Hagström Olsson och sen fusionerade något som hette Arthur Young med något som hette Ernst & Whinney och då blev det Ernst and Young AB som sedan några år tillbaka heter EY. Bolaget har i huvudsak fyra tjänster som de erbjuder, revision, transaktioner, skatt och management consulting. (Hamish Mabon, partner 10 maj 2017)

4.2 KPMG

I Sverige, Stockholm, bildades KPMG 1923 och då hette revisionsbyrån Bohlins revisionsbyrå. Sedan dess har företaget utökat sin verksamhet och har i dagståget kontor runt om i landet. KPMG är en federation där firmorna är medlemmar i ett nätverk, detta föranleder att de kontinuerligt prövas för att säkerställa att de uppfyller det regelverk som KPMG stipulerat. (Lars Kjellström, auktoriserad revisor 28 april 2017)

4.3 Revision utifrån principal-agentteorin


- 21 -
När H. Mabon (partner, 10 maj 2017) blev tillfrågad hur han tror att revisorers oberoende kommer förändras efter införandet av obligatorisk byrårotation sa han att ”på vissa sätt så händar det ingenting, därför har det alltid varit lagstadgat eller regelstyrt att revisorn måste vara oberoende”. På samma fråga svarar S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) ”vi följer lagstiftningen så vi måste vara oberoende”. Med beaktande av detta hävdar H. Mabon (partner, 10 maj 2017) att det nya lagkravet inte kommer medföra så stora förändringar i Sverige som det hade förutspåtts. S. Andersson Berglund (Partner, 12 maj 2017) upplyser att de har väldigt bra koll internt för att säkerställa att revisorerna är oberoende ”vi kan aldrig starta upp något uppdrag på någon kund utan att den påskrivande revisorn får information ... det är styrelsen i respektive bolag som har ansvar för att revisorn inte utför förbjudna tjänster samtidigt som vi naturligtvis också bär ansvar”.

4.4 Obligatorisk byrårotation

L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) hävdar att syftet med införandet av EU-direktivet är att öka öppenheten och att stärka revisorers oberoende vilket skulle leda till att deras rapportering skulle generera högre kvalitet. Hon förklarar att lagen ställer höga krav på revisorer som arbetar med företag av allmänt intresse. L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) uttalar ”jag är inte övertygad om att det är en bra modell, egentligen inte för någon”. Däremot upplever han inte att införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige påverkar KPMG i Västerås i dagsläget, däremot tror han att det kommer göra det i framtiden. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) poängterar att ”vi är hårt drabbade då många av våra uppdrag hade pågått längre än vad som tillåts enligt de nya reglerna. Vi har förlorat och kommer förlora flera stora kunder vilket kommer föranleda att vi kommer tvingas värva nya”. Medan L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) anser att ”största fördelen är väl som var och en kan räkna ut att man inte har några personliga relationer. Men den största nackdelen tycker jag är att det blir en kostnad och det kan man inte bortse från”. Han ställer sig frågande till vem som kommer att få stå för denna kostnad. Liksom L. Kjellström lyfter L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) fram att byrårotation är en dyr åtgärd för att stärka revisorers oberoende och hon poängterar att hon tror att de ökade kostnaderna kommer att överstiga nyttan för marknaden.

S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) och H. Mabon (partner, 10 maj 2017) upplever att de största börsnoterade bolagen tenderat att byta revisionsbyrå innan lagkravet trätt i kraft. S. Andersson Berglund beskriver:

så har det varit i de andra EU-länderna som har infört ... de stora bolagen och de som är lite på inser att det inte är bra att vänta till 2020–2021 för då riskerar du att få sämre team. Så vill du ha de bästa personerna och bästa teamen då ska du gå ut tidigt. (S. Andersson Berglund, partner 12 maj 2017)

H. Mabon (partner, 10 maj 2017) förklarar att den nya lagen kommer innebära att deras klienter efter tio år måste ha en upphandling ”i praktiken måste du gå till alla revisionsbyråer och säga: vi vill att ni inkommer med en offert, sen ska du rekommendera en byrå och ha med ett andra val, det ska du gå med till revisionsutskottet och de väljer”. Detta menar han att många bolag kommer behöva göra nu men däremot innebär det inte att de måste byta revisionsbyrå, han påpekar att ett byte måste ske först efter 20 år. S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) invänder att lagen även kommer innebära att de liksom tidigare kommer behöva ha koll på vilka tjänster de utför, däremot kommer de nu även behöva ha koll på beloppsgränser.
S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) förklarar att de endast får utföra icke-revisionstjänster "med ett tak på 70 % av revisionsarvode, så säg att revisionsarvoden skulle vara 1 Mkr då får vi bara utföra andra tjänster för 700 Tkr ... under en treårspериod". H. Mabon (partner, 10 maj 2017) instämmer med S. Andersson Berglund och tillägger "det finns väldigt få bolag som kommer slå i taket". L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) belyser viken av konsultationstjänster "för som sagt är det utomordentligt att man har konsultationer för annars sjunker kompetensen om man bara får ägna sig åt revision". H. Mabon (partner, 10 maj 2017) förklarar att det först spekulerades att revisorer i och med införandet av obligatorisk byrårotation endast skulle få utföra revision. Han förtydligar att flera tjänster som befarades skulle bli otillåtna nu kommer kvarstå som tillåtna.

L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) är inte övertygad om att tidsbegränsningen av deras klientrelationer är fördelaktig då det hindrar deras klienter från att välja revisionsbyrå "eftersom flera av våra uppdrag hade pågått längre än det nya lagkravet tillåter bör det signalera att våra kunder är näjda". S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) menar att byrårotation inte behöver innebära att klientrelationerna går helt förlorade "om vi tappar något stort uppdrag så kommer vi försöka komma in och sälja andra tjänster än revision".

4.5 Konkurrensens utformning av revisionsarvoden


S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) förklarar att "The big four" generellt satt är bra på bland annat tjänster som skatt, transaktionstjänster och moms. När det gäller dessa tjänster menar han att bolagen kommer gå till någon av dem. Däremot när det gäller tjänster som exempelvis IT tror han att klienterna kommer gå på andra aktörer, vidare menar han att processen som lagkravet innebär påsyndar digitaliseringen. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) utvecklar "vi lägger otroliga summor pengar på dataanalyser". Denna satsning menar S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) kan resultera i "att vi gör mer effektiv revision och då kanske processen kortas lite men det kommer innebära belastning hos bolagen". L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) rapporterar att konkurrensen innebär att de hela tiden får göra en avvägning mellan att försöka göra ett jobb som tillfredsställer Revisorsinspektionen samtidigt som de ska få ihop sina kalkyler. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) konstaterar "gör man mer jobb vill man kanske ha mer betalt ... så vi har kanske inte i första hand konkurrerat med pris utan vi har konkurrerat med kvalité".
4.6 Den strategiska prissättningens utformning av revisionsarvodet

L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) upplyser att det är svårt att ta betalt för revisionstjänster och att priserna på revisionsuppdrag är pressade. Han anser att revisionsbyråerna kryper långt ner för att vinna uppdrag. L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) drar en liknelse ”i slutet på 80-talet var byggbusinessen som hetast och byggföretagen lämnade offerter på byggningsprojekt till förlust för att det var så pressade priser. Byggföretagen satsade på att få extrajobb, man skulle tänka pengar på ombyggnader på de nya projekten”. Detta är något som han tror skulle kunna hända i revisionsbranschen efter införandet av byrårotation.

H. Mabon (partner, 10 maj 2017) instämmer till den del att:


L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) förklarar att konkurrensen är en av de faktorer de beaktar när de bestämmer vilket revisionsarvode de ska ta. Både S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) och H. Mabon (partner, 10 maj 2017) instämmer med L. Kjellström om att konkurrensen kommer att påverka revisionsarvodet, de är eniga om att arvoden kommer sjunka men endast med några procent. S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) förtydligar ”om man vet att alla gör ut, alla måste, då finns det ingen anledning att gå ner för mycket. För då kommer man erodera sin egen existens”. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) konstaterar ”byrårotation kommer medföra ökade kostnader och det lär bli svårt att hänföra dem på klienterna, detta kommer i sin tur resultera i att branschen får stå för dem”.

L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) spekulerar kring tidsbegränsningen ”i bästa fall så tar man höga kostnader i början som man successivt kan skriva av”. Han betonar att eftersom konkurrensen mellan de allra finaste uppdragen är stor skulle det kunna hända att de börjar på en för låg nivå och då blir revisionskvalitén lidande. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) instämmer att det är en stark prisspress men han tror inte att revisionskvalitén kommer bli lidande ”jag vill tro att det kommer finnas kunder som säger att de hellre vill betala lite extra. För vi är en form av försäkringspremie och sänker du försäkringspremien för mycket så får du till slut ingen täckning”. Han talar även om att det finns en smärtröskel för hur mycket priserna kan sänkas utan att de kommer tvingas genomföra mindre arbete, utför revisorerna mindre arbete kommer de till slut inte upptäcka något. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) tror att de pressade priserna inom revisionen kommer leda till att ”flera kunder säger såhär: vet du vad, jag är beredd att betala lite mer men då får ni göra mer jobb och då ska ni verkligen titta på områdena som är viktiga”.

- 24 -
L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) berättar att de i praktiken, även om det inte är uttalat, tar ett fast revisionsarvode. Han menar att det är svårt att höja arvodet utan att ha något motiv för det, det kan hända att de höjer sitt revisionsarvode men då beror det ofta på att de har hjälpt sin klient med något extra tidskrävande. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) utvecklar däremot att ”det är precis samma med revision ... vi säger i våra offerter att det här är priset idag, med gällande valutakurs och konstellationen ni har nu. Men om ni köper bolag går det upp och om ni säljer går det ner”.

Utgångspunkten när KPMG bestämmer vilket arvode de ska ta menar L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) ”beräknas på hur många timmar uppdraget kommer kräva och sedan multiplicerar vi antalet timmar med kalkylpriset”. Även om konkurrensen är tuff berättar L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) att de måste beakta kostnaderna, om klienten inte godtar detta får de endera skiljas åt och klienten får hitta en ny revisor alternativt acceptera att arvodet måste höjas. Både H. Mabon (partner, 10 maj 2017) och S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) är eniga om vilken strategi EY använder när de bestämmer storleken på arvodet. H. Mabon (partner, 10 maj 2017) förklarar ”Jag kan inte sticka under stolen vad hade de förut? Sen försöker vi räkna bakifrån”. Även S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) går in på att de räknar bakifrån ”vi sammanställer tidsbudgetar och de blir rätt detaljerade ... när vi vet timmarna kan vi kalkylera priset för vi vet ju vad vi vill ha för pris och vad vi har för standardpris”. Följt av detta förklarar han att de kan olika branscher och dess komplexitet vilket gör att de är medvetna om hur mycket tid de olika branscherna kräver. S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) berättar att de därför tittar på ”hur många bolag de har och att de har lagstadgad revision i respektive land. Sedan görs en kartläggning för att se hur stora bolagen är. Utifrån det räknar man hur mycket täckning måste vi ha, det måste täcka risken”.

Till skillnad mot de övriga respondenterna tror L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) att konkurrensen kommer leda till att revisionsarvodena kommer öka. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) förklarar dock att ”de inledande åren kommer troligtvis att vara rabatterade då byråerna kommer behöva locka till sig uppdrag”. Hon bedömer att ”The big four” har vissa faktorer som gör att de kan ta ut ett högre arvode, dessa faktorer är byråernas storlek, goda revisionskvalité och goda rykten. Med beaktaande av detta menar hon att konkurrensen endast omfattar de större revisionsbyråerna. Både L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) och L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) tror att den ökade konkurrensen om de prestigebyllda uppdragen kommer att leda till att ”The big four” blir beredda på att buda under varandra för att vinna uppdragen.
4.7 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvodet


5. Analys

Analysavsnittet består av de resultat som tagits fram i den empiriska insamlingen, detta ställs sedan mot den teoretiska referensramen. Analysen består av citat som sammanfattar experternas framtidstro som går att läsa om i avsnitt 4.

5.1 Revision utifrån principal-agentteorin


5.2 Obligatorisk byrårotation

För att förstärka revisorers oberoende finns krav om obligatorisk revisorsrotation (Nicolaescu, 2014). EU kommissionen ansåg inte att detta var tillräckligt vilket resulterade i att de införde ett förslag om obligatorisk byrårotation för företag av allmänt intresse. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) tror att syftet med införandet av EU direktivet kommer uppfyllas och hon upplever att lagen ställer hårda krav på revisorer som arbetar med företag av allmänt intresse.


L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) förklarar att andelen av revisionsarvodet som utgör revisionen varierar beroende på storleken på det granskade företaget då större företag ofta behandlas begagnade och med specialkonsultation utöver revisionen. En del forskare som studerat införandet av lagkravet lyfter även fram att revisionsarvodet utgörs av fler faktorer än endast revisionsdelen (Simon och Francis, 1988; Nicolaescu, 2014; Kwon et al., 2014).
5.3 Konkurrensens utformning av revisionsarvodet


5.4 Den strategiska prissättningens utformning av revisionsarvoden


5.5 Revisionsansträngningens utformning av revisionsarvoden

Litteraturgenomgången visade främst att byrårotation är förknippat med ökade kostnader som ett resultat av att revisionsbyråerna måste avsätta mer tid till att lära känna sina nya klienter (Fontaine et al., 2015; Jackson et al., 2008; Daugherty et al., 2012; Kwon et al., 2014 & Ionescu, 2016). Ionescu (2016) förklarade att en sida av obligatorisk byrårotation är att revisorer måste avsätta mer tid då de ska skapa nya klientrelationer och kunna kontrollera företagen. De extra arbetstimmor som en ny klient innebär menade hon kan höja revisionsarvodet. Samtliga revisorer bekräftar att de ökade kostnaderna även beror på att revisionsbyråerna kommer behöva skriva fler offerter i och med att börsbolagen kommer behöva byta revisionsbyråer i enlighet med lagkravet. L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) berättar att revisionsbyrån efter tio år på uppdraget får nya börsbolag som de ska lämna offert på. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) påpekade dock att den tid och de resurser som de kommer behöva lägga ned på att skriva fler offerter är kostnader som de inte kommer kunna täcka upp om de inte vinner en anbudsprocess.

Daugherty et al. (2012) ansåg att det tar två till tre år för en revisor att bli helt effektiv i ett nytt revisionsuppdrag. L. Kjellström (auktoriserad revisor, 28 april 2017) gör exakt samma bedömning men påpekade att de har en snabb genomströmning på KPMG i Västerås vilket innebär att det inte är säkert att vederbörande är kvar på uppdraget efter två till tre år. L. Karlsson (auktoriserad revisor, 4 maj 2017) har ungefär samma uppfattning som Kjellström och tillägger att det beror på hur komplext företaget är. Även S. Andersson Berglund (partner, 12 maj 2017) anser att det tar två till tre år, H. Mabon (partner, 10 maj 2017) bedömer att de efter ett år använder 95 % av sin fulla kapacitet.


Italien har infört obligatorisk byrårotation och Nicolaescu (2014) kom i sin studie fram till att införandet har föranlett till en mindre konkurrenskraftig miljö. Han berättade att konkurrense var mer påtaglig och revisionsbyråerna kunde dra fördel av sina klientrelationer vilket minskade ansträngningen och de kunde ta ett högre revisionsarvode. Experterna håller inte med om detta påstående, de tror att obligatorisk byrårotation kommer leda till ökad konkurrens främst inom “The big four”.

- 31 -
6. Slutsatser och diskussion

I detta kapitel uppfylls studiens syfte och följande forskningsfråga besvaras:
- Hur kan införandet av obligatorisk byrårotation komma att utforma det framtida revisionsarvodet för EY och KPMG i Sverige?

Sist hålls en diskussion och slutligen ges förslag på tips till framtida forskning.

-Den främsta slutsatsen som analysen pekar på gällande utformningen av revisionsarvodet efter införandet av obligatorisk byrårotation i Sverige är att kostnaderna kommer öka. I dagsläget råder det osäkerhet kring vem som kommer få bära dessa kostnader, efter en sammanställning av experternas framtidstro kan konstateras att kostnaderna innan en relation upprättas troligtvis kommer belasta branschen. Förlopar EY och KPMG anbudsprocessen befarar experterna att dess revisionsbyrå kommer tvingas stå för kostnaderna. Däremot om de vinner tror de att de kommer kunna hänföra kostnaderna till klienten. De ökade kostnaderna under inlämningstiden kan komma att belasta både företagen av allmänt intresse och revisionsbyråerna då allt pågår på att det kommer krävas mer tid av båda parter under det inledande året då revisorerna kommer behöva lära känna dess nya klient. Detta upplever experterna som en kostnad som många bolag inte tänker på när de förhandlar om att få ner storleken på arvodet.

-Et annat inslag som kan utläsas av analysen är att revisionsbyråerna inledningsvis kommer kunna sänka det sänkta arvoden med 10–20 % på grund av att werden är kommersiellt behagliga med att skapa en ny klient och därmed få en annan storlek på arvodet. Med beaktande av detta är det osäkert om införandet av obligatorisk byrårotation kommer komma att påverka utformningen av revisionsarvodet för EY.

-Ytterligare en slutsats som kan utläsas av analysen är att revisionsbyråerna i Sverige är bekanta med den kommersiella driftens situation och att de inte sammanföra till att de inte hittar något i revideringen. Här skiljer sig Sverige från andra länder där en revision är högsta och därmed kan komma att uppleva en påtaglig minskning av revisionsarvodet.

-Essten sista slutsats är att utfördet av revisionsarvodet kommer påverkas av begränsningen vad gäller utfördet av experttjänster parallellt med revisionen. Eftersom en revisionsbyrå endast får generera intäkter som motsvarar 70 % av det totala revisionsarvodet från en klient under en treårsperiod som är ett företag av allmänt intresse kan detta komma att påverka EY och KPMG då de har många klienter som är företag av allmänt intresse. För EY och KPMG innebär det att deras del av revisionsarvodet de får från ett företag av allmänt intresse för utfördta experttjänster blir begränsad. Detta kommer resultera i att de kommer behöva ha koll på beloppsskärmen och att påverka utformningen av revisionsarvodet.
6.1 Diskussion


Vi tror likt experterna att införandet av obligatorisk byrårotation kan komma att resultera i att marknadens förtroende för företagen av allmänt intresse ökar. Däremot tror vi inte att detta lagkrav kommer förändra revisorns oberoende, oberoende in fact, då lagen redan kräver att de ska vara oberoende. Trots detta kommer de revisorer som tidigare hittat kryphål för att kringgå detta fortfarande kunna göra det.

6.2 Vidare forskning

Obligatorisk byrårotation gäller för företag av allmänt intresse vilket innebär att endast de revisionsbyråer som utför revision åt dessa bolag berörs av lagkravet. Tidigare studier som studerat hur obligatorisk byrårotation utformar revisionsarvodet har bland annat baserats på revisionsbyråerna KMPG, EY, Deloitte och PwC. Med beaktande av detta skulle det vara intressant om framtida forskning fokusera på att studera hur införandet av obligatorisk byrårotation utformar revisionsarvodet för mindre revisionsbyråer, till exempel en revisionsbyrå som inte omfattas av “The big four”. Detta då lagkravet tvingar företagen att byta revisionsbyrå vilket öppnar upp konkurrensen på revisionsmarknaden.

Denna studie är en framtidssstudie som bygger på experterns tro om framtiden. Ett annat förslag skulle därför vara att i framtiden studera hur implementeringen av lagen faktiskt har tagits emot på marknaden. Om dess syfte om att revisorerna ska bli mer oberoende anses ha uppfyllts samt hur revisionsarvodet har utformats av lagkravet. En kommande studie kan genomföras för att se om experternas framtidstro stämmer överens med utfallet. Obligatorisk byrårotation infördes 2017 i Sverige och ska ske på rullande treårsbasis vilket innebär att det är först år 2021 som lagkravet träder i kraft och måste följas.

Ett annat tips för framtida forskning är att, om de länder som inte är med i EU väljer att tillämpa reglerna, studera varför de väljer att efterfölja reglerna om obligatorisk byrårotation trots att de inte är med i EU och därmed inte har detta krav. Byrårotation är mycket kostsamt och det är därför intressant att studera vilka eventuella fördelar dessa länder ser med detta krav.
Referenslista


Qu, S.Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting and Management, 8*(3), 238-264. DOI: 10.1108/1176609111162070


### BILAGOR

Operationalisering revisorer.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Teoretisk referensram</th>
<th>Intervjufrågor revisorer</th>
<th>Område</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Revision utifrån principal-agentteorin</td>
<td>1,2,5,7,8</td>
<td>Revision</td>
</tr>
<tr>
<td>Obligatorisk byrårotation</td>
<td>2,3,4,5,6,7,8</td>
<td>Obligatorisk byrårotation</td>
</tr>
<tr>
<td>Konkurrens</td>
<td>4,12,14</td>
<td>Revisionsarvode</td>
</tr>
<tr>
<td>Strategisk prissättning</td>
<td>10,12,13,14</td>
<td>Revisionsarvode</td>
</tr>
<tr>
<td>Revisionsansträngning</td>
<td>9,10,11,12,14</td>
<td>Revisionsarvode</td>
</tr>
</tbody>
</table>
INTERVJU MED REVISORER

Introduktion
• Förklara kortfattat om företaget
• Vad har du för utbildning?
• Hur många års arbetslivserfarenheter har du inom branschen?
• Vad har du för position i företaget?

Revision
1. Berätta vad du arbetar med och vilken form av bolag?
2. Vilka faktorer anser du påverkar revisorns oberoende?

Obligatorisk byrårotation
3. Hur tror du att införandet av EU:s nya direktiv och beslutet gällande byrårotation kommer att påverka ert arbete?
4. Hur ser du på att lagen begränsar storleken på konsulttjänster parallellt med revisionsuppdraget?
5. Hur anser du att byrårotation medför/kommer medföra något merarbete jämfört mot revisorsrotation, och i så fall på vilket sätt?
6. Hur kommer den nya tidsbegränsningen av era klientrelationer påverka er revisionsbyrå?
7. Beskriv hur du tror att revisorns oberoende kommer att förändras efter införandet av obligatorisk byrårotation?
8. Vad tror du att det kan finnas för för- och nackdelar med byrårotation för er revisionsbyrå och dess påverkan på klientrelationer?

Byrårotationens utformning av revisionsarvodet
9. Vilket arbete krävs det av er och hur mycket extra tid behöver/kommer ni behöva lägga på nya klienter?
10. Hur skiljer sig era arvoden från nya klienter till jämförelse med de ni haft ett visst antal år?
11. Hur lång tid i genomsnitt anser ni att det tar innan ni använder er fulla kapacitet/ är fullt effektiva på ett nytt revisionsuppdrag?
12. Hur tror du att detta lagkrav kommer påverka marknaden och konkurrensen mellan revisionsbyråerna?
13. Förklara vad ni utgår ifrån när ni ska besluta om vilket arvode ni ska ta för ett revisionsuppdrag?
14. Hur upplever ni konkurrensen om revisionsuppdragen och hur förhåller ni er till detta när det gäller revisionsarvodet?