

Revisionsuppdragets längd

**En studie om hur revisorer uppfattar betydelsen av längden på
revisionsuppdragen**

Författare:

Amanda Alexandersson

Martin Ålund

Handledare: Riitta Lehtisalo

Examinator: Cecilia Lindh

Sammanfattning

Titel	Revisionsuppdragets längd – En studie om hur revisorer uppfattar betydelsen av längden på revisionsuppdragen.
Datum	2010-06-04
Lärosäte	Mälardalens Högskola, Eskilstuna
Kurs	Kandidatuppsats i företagsekonomi 15 hp
Författare	Amanda Alexandersson 1987-11-30 Martin Ålund 1980-06-26
Handledare	Riitta Lehtisalo
Examinator	Cecilia Lindh
Nyckelord	Revision, uppdragslängd, oberoende, effektivitet
Syfte	Syftet med studien är att beskriva revisorers uppfattning om, och i så fall hur, längden på revisionsuppdraget påverkar revision av aktiebolag.
Metod	Studien har en kvalitativ ansats. Som metod för inhämtning av primärdata har intervjuer genomförts med fem slumpmässigt utvalda kvalificerade revisorer. Litteratur och tidigare forskning har använts som sekundärdata.
Slutsats	Slutsatsen dras att längden på revisionsuppdraget kan ha en väsentlig påverkan på revisionen. Effektiviteten i revisionen kan öka som en följd av långa revisionsuppdrag enligt både forskning och insamlad empiri. Respondenternas uppfattningar om hur längden på revisionsuppdragen påverkar revisorns oberoende ställning strider dock mot tidigare forskning som hävdar att långa revisionsuppdrag leder till hot mot revisorns oberoende ställning.

Abstract

Title	Auditor tenure – A study on how auditors perceive the significance of the length of auditor tenure.
Date	2010-06-04
University	Mälardalen University, Sweden
Course	Bachelor thesis in business administration 15 credits
Authors	Amanda Alexandersson 1987-11-30 Martin Ålund 1980-06-26
Advisor	Riitta Lehtisalo
Examiner	Cecilia Lindh
Key word	Audit, audit tenure, independence, efficiency
Purpose	The aim of this study is to describe auditor's opinion on, and if so how, the length of audit engagement affects the audit of limited companies.
Methodology	The study has a qualitative approach. As a method for collecting primary data interviews have been conducted with five randomly selected qualified auditors. Literature and previous research has been used as secondary data.
Conclusion	It is concluded that the length of the audit engagement may have a significant impact on the audit. The empirical study show, in accordance with previous research, that effectiveness of the audit may increase as a result of long audit tenures. Auditors perceptions of how the length of audit tenure may affect the auditor's independence, however, is contrary to previous research which argues that long audit tenures leads to a threat to auditor independence.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Syfte	2
1.3 Problemformuleringar	2
1.4 Målgrupp	2
2. Referensram	3
2.1 Revisorns arbete och roll	3
2.1.1 Revisionsverksamhet	3
2.1.2 Planering, risk och väsentlighet	5
2.1.3 Rapportering	6
2.1.4 God revisionssed & god revisorssed	6
2.2 Revisorers oberoende ställning	7
2.2.1 Jäv	8
2.2.2 Analysmodellen	9
2.3 Regleringar som avser påverka revisorns uppdragslängd	12
2.3.1 Revisorns mandattid	12
2.3.2 Upphörande av revisorns uppdrag i förtid	13
2.3.3 Revisorsrotation	14
3. Metod	16
3.1 Forskningsansats	16
3.2 Val av ämne & metod	16
3.3 Primärdata	17
3.3.1 Urval & omfattning	17
3.3.2 Intervjuernas utformning	18
3.4 Sekundärdata	19
3.5 Studiens trovärdighet	20
4. Empiri	23
4.1 Längd på revisionsuppdragen	23
4.2 Kännetecken för en bra och effektiv revision	25
4.3 Revisorns oberoende ställning	28
5. Analys & diskussion	30
5.1 Hur påverkas effektiviteten i revisionen av längden på revisionsuppdraget?	30
5.2 Hur påverkas revisorns oberoende ställning av längden på revisionsuppdraget?	32
6. Slutsatser	35
6.1 Vidare studier	35
Källförteckning	
Bilaga 1. Intervjufrågor	

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

Den ekonomiska informationen som bolag redovisar för omvärlden kvalitetssäkras genom att informationen granskas av en revisor. En korrekt bild av bolags resultat och ekonomiska ställning efterfrågas av bolagens intressenter och är en förutsättning för ett fungerande näringsliv. (Moberg 2006, s 34)

Att revisorer är oberoende gentemot det företag som är föremål för revisionen är av stor vikt för att revisionen ska fylla sin uppgift. Kravet på revisorns oberoende har en central roll i flertalet teorier som behandlar säkerställandet av revisionsverksamhet (Diamant, 2004, s 162). Forskning visar på att långa revisionsuppdrag medför en risk att revisorns oberoende ställning gentemot kund hotas (Sinason, Jefferson & Shelton, 2001, s 31).

Aktiebolag som är noterade på börs omfattas av lagkrav på revisorsrotation vilket innebär att revisor måste bytas ut minst var sjunde år (Aktiebolagslagen [ABL], 9:21a). Motivet till denna lag är att byte av revisor stärker revisorns oberoende ställning. Övriga aktiebolag och andra bolagsformer har inget sådant krav. (Regeringens proposition, 2008/09:135, s 86-89 & Statens offentliga utredningar [SOU], 2008:32, s 211)

I tidsskriften Balans som ges ut av Branschorganisationen för revisorer och rådgivare [FAR] påpekas däremot att den revisionen som ligger närmast kundens verksamhet är den bästa revisionen. Att revisorn är nära kundens verksamhet behöver inte betyda att revisorns oberoende ställning hotas. (Brännström & Forsberg 2009)

Forskning visar även på att långa arbetsrelationer mellan revisor och kund kan ge positiva effekter. Det faktum att företag byter revisor kan medföra kostnadsökningar för revisionsbolagen eftersom förkunskaper om företaget och dess verksamhet går förlorade. Resurser behöver då läggas på att samla denna information. (SOU, 2007:56, s 324-325)

Effekterna av en för nära relation mellan revisor och kund har under 2000-talet varit en aktuell fråga och legat till grund för en förstärkning av lagstiftning gällande revisorns oberoende ställning gentemot kund. (Moberg 2006, s 80-81)

1.2 Syfte

Syftet med studien är att beskriva revisorers uppfattning om, och i så fall hur, längden på revisionsuppdraget påverkar revision av aktiebolag.

1.3 Problemformuleringar

Den tidigare forskning som lyfts i problembakgrunden visar på två huvudsakliga effekter av långa revisionsuppdrag. Att revisorns oberoende ställning kan hotas men även att effektiviteten i revisionen blir högre och att kostnaden för revisionen därmed blir lägre. Utifrån ovan nämnd forskning har två problemformuleringar arbetats fram. För att uppnå syftet med studien avses dessa två problemformuleringar undersökas.

Hur påverkas effektiviteten i revisionen av längden på revisionsuppdraget?

Hur påverkas revisorns oberoende ställning av längden på revisionsuppdraget?

1.4 Målgrupp

Innehållet i denna uppsats är riktad till personer med grundläggande kunskaper inom företagsekonomi samt ett intresse för kvalitetssäkring av ekonomisk information och de faktorer som påverkar revisionsuppdraget.

2. Referensram

2.1 Revisorns arbete och roll

Begreppet revision har sitt ursprung i latin och betyder *åter se*. Revision i dagens samhälle innebär mer än att endast granska något som redan hänt vilket den latinska innebörden antyder. (Jerlinger, 2009, s 7-8)

Diamant (2004, s 19 & 86) hänvisar till svenska akademins ordboks definition av revisionsbegreppet vilka beskriver revision som granskning, genomgång, kontroll eller dylikt. Revisionens syfte är att säkra tilltron till den verksamhet som granskas. Granskningen genomförs av en revisor.

Det finns flera kategorier av revisorer. Som kvalificerad revisor räknas de skyddade titlarna auktoriserad revisor och godkänd revisor. Dessa titlar tilldelas av Revisorsnämnden. (FAR, 2006, s 11, 16)

För att klassificeras som godkänd revisor måste ett examensprov avläggas hos Revisorsnämnden. För att få avlägga examensprovet krävs en kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning samt yrkesmässigt utövande av revisionsverksamhet på minst 1500 timmar motsvarande 3 års tid (Moberg, 2006, sid 54 & FAR, 2006, s 13). Utöver krav på studier och arbetserfarenhet skall en godkänd revisor vara pålitlig och i övrigt passande att ägna sig åt revisionsverksamhet (Westermarck, 2005, s 357).

Titeln auktoriserad revisor uppnås genom att högre revisorsexamen avläggs hos Revisorsnämnden. För att få avlägga högre revisorsexamen skall de krav som ställs för att bli godkänd revisor uppfyllas. Den praktiska erfarenheten av att yrkesmässigt utöva revision skall dessutom stärkas med två år. Kraven på teoretisk utbildning är även högre då ytterligare 60 högskolepoäng krävs. (FAR, 2006, sid 12-13 & Moberg, 2006, s 57)

2.1.1 Revisionsverksamhet

Revisorslagens innehåll kan liknas vid de yttersta gränserna av verksamhet som revisorer enligt lag får bedriva (Diamant, 2004, s 245).

Med revisionsverksamhet menas:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren samt

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a (Revisorslag 2001:883, §2 p.8)

Enligt ABL 9:3 skall revision av aktiebolag innefatta granskning av dels den finansiella rapporteringen men även av företagsledningens förvaltning av bolaget. I samband med revisionen har även revisorn till uppgift att lämna förslag på hur bolagets redovisning och förvaltning kan förbättras. Denna form av rådgivning kallas för revisionsrådgivning. Revisorers arbete kan även innefatta fristående rådgivning till företag i form av konsultuppdrag. Denna typ av rådgivning ingår inte i revisionsuppdraget och det är av stor vikt att fristående rådgivning inte hamnar i konflikt med de revisionsuppdrag som revisorn deltar i. (Moberg, 2006, s 39, 51,85)

Granskning av den finansiella rapporteringen säkrar att företags redovisning ger en korrekt bild av företagets resultat och ställning. Revisionen ger därmed ett ökat förtroende för företags ekonomiska rapportering. Detta är av stor vikt för företagets intressenter och en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv. (FAR, 2006, s 19)

Förvaltningsrevision ingår i den lagstadgade revisionen i Sverige. Granskningen av förvaltningen går ut på att bedöma huruvida åtgärder och försummelser av bolagets ledning har medfört att bolaget lidit skada. Förvaltningsrevision innefattar även en bedömning om företagets ledning gjort överträdelser av gällande lagar samt bolagsordningen. Granskning av förvaltningen är således en förutsättning för att revisorn skall kunna uttala sig om ansvarsfrihet för styrelseledamöter och VD. (FAR, 2006, s 79-80)

I delbetänkandet (SOU, 2008:32) föreslås att förvaltningsrevision ska avskaffas i Sverige. En lagändring i enlighet med förslaget skulle medföra att revisorn i revisionsberättelsen inte längre skall göra uttalande om ansvarsfrihet för bolagsledningen. (SOU, 2009:34, s 268)

Rådgivning till revisionsklient som inte är kopplat till revisionsuppdraget innefattas inte i begreppet revisionsverksamhet. Revisorer får inte ägna sig åt fristående rådgivning om det innebär att förtroendet rubbas för revisorns oberoende. Företag är skyldiga att redovisa fördelningen mellan revisionsarbete och rådgivning i revisorns arvode. Motivet till denna

skyldighet är att rådgivningsverksamhet har betydelse för revisorns opartiskhet och självständighet. (SOU, 1999:43, s 79, 104 & 107)

Att rådgivningsverksamhet påverkar revisorns oberoende beror främst på två omständigheter. Den ena omständigheten är att revisorn riskerar att få ett egenintresse i revisionsklienten och därmed inte genomför en objektiv granskning. Den andra omständigheten är en risk för självgranskning genom att revisorn blir tvungen att granska ett arbete som han själv deltagit i. Båda situationerna kan uppstå av samma rådgivningsuppdrag. (SOU, 1999:43, s 119)

Revisionsverksamhet skall dokumenteras av revisorn enligt Revisorslagen §24. Kravet på dokumentation ger förenklade möjligheter att kontrollera revisorers verksamhet (Moberg, 2006, sid 101). Dokumentation av alla moment i granskningsprocessen måste därför upprättas. Dokumentationen skall visa vilka slutsatser som revisorn dragit samt hur granskningen gått till som ligger till grund för slutsatserna (Eklöv, 1998, s 34-35).

2.1.2 Planering, risk och väsentlighet.

En god planering ligger till grund för ett bra revisionsarbete. Att tydliggöra vilka områden i revisionen som ska granskas av vem, samt hur och när granskningen ska genomföras underlättar för arbetet (FAR, 2006, s 33-37). Revision begränsas i praktiken av förväntningar på kostnaden för revisionen. Revisorn måste därför arbeta med sannolikheter och nöja sig med att inte få helt övertygande bevis för sina ställningstaganden (Fant, 1994, s 44).

Väsentlighet är ett viktigt begrepp inom revision. Det avgör hur omfattande granskningen skall bli och vad revisionen skall fokusera på. Vad som är väsentligt varierar från verksamhet till verksamhet och bestäms av revisorns professionella omdöme. I Revisionsstandard 320 beskrivs väsentliga fel som sådana fel som påverkar de beslut som fattas av de som använder den ekonomiska informationen (FAR, 2006, s 33-37). För att revisorn ska kunna bedöma var det är störst risk att väsentliga fel återfinns måste revisorn ha kunskap om kundens verksamhet. Ett revisionsuppdrag börjar därför med en informationsinsamling vilken ligger till grund för planeringen av revisionen samt bedömningen av väsentlighet och risk (Eklöv, 1998, s 28-29).

I planeringen av revision är riskbedömning en viktig del. Att kunna identifiera och förstå händelser och transaktioner samt hur de förhåller sig till varandra medför att arbetet kan koncentreras på områden som omfattar stor risk. (FAR, 2006, s 37-40)

Det finns olika typer av risker. Brister i företagets verksamhet kan leda till fel i redovisningen. Risken för att dessa fel uppkommer kallas för inneboende risk. Kontrollrisk är en annan typ av risk och innebär att de interna kontrollerna i företaget inte upptäcker fel i redovisningen. Upptäcktsrisk är risken att revisorn inte upptäcker fel i redovisningen. Inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk bildar tillsammans revisionsrisken. Revisionsrisken är risken för att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. (Eklöv, 1998, s 28)

2.1.3 Rapportering

Iakttagelser av brister som uppmärksammas under granskningsperioden ska rapporteras. De finns olika rapporteringsformer beroende på allvaret i den brist som iakttagits. Den allvarligaste formen av rapportering är anmärkningar i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen är en offentlig handling som aktieägare och allmänhet kan ta del av. Allvarliga fel som inte behöver anmärkas i revisionsberättelsen rapporteras i form av erinringar. Dessa innehåller påpekande till styrelsen och VD. Styrelsen i företaget är skyldig att behandla erinringar på styrelsemöte senast fyra veckor efter att de lämnats in. På detta sätt dokumenteras erinringar till kommande företagsledning och revisorer. Revisor lämnar även andra synpunkter både i form av skriftlig- och muntlig rapportering löpande under räkenskapsåret. Dessa är inte av lika stor betydelse för verksamheten som de anmärkningar som görs i revisionsberättelsen och i form av erinringar. (FAR, 2006, s 93-105)

Den rapportering som styrelse och VD erhåller från revisor innehåller ofta förslag på hur kundens verksamhet kan förbättras. Det är däremot företagsledningens ansvar att de förslag på förbättringar som framgår i rapporterna verkställs. Revisionen kan därmed leda till att redovisningen sköts bättre i företagen även om detta inte är det huvudsakliga syftet med revision. (Eklöv, 1998, s 34)

2.1.4 God revisionssted & god revisorssted

God revisionssted innefattar att noggrant planera, granska och rapportera sitt arbete samt lägga fokus på det som bedöms som väsentligt och riskfyllt. (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2005, s 81)

Revisorer ska följa god revisionssted i genomförandet av revisioner. Detta är lagstadgat och framgår av Aktiebolagslagen. I lagen framgår dock ingen definition på begreppet god revisionssted. Begreppet utvecklas i Sverige framförallt genom FAR:s utgivning av RS Revisionsstandard i Sverige, men även genom Revisorsnämndens publikationer och

prejudikat i domstolar. Begreppet god revisionsssed kan förklaras som det förfaringsätt som en revision skall genomföras på. Revisionen skall skötas av en revisor som har kunskap och professionellt omdöme (FAR, 2006, s 24-25). God revisionsssed kan beskrivas som god revisionskvalitet och uppnås genom efterlevnad av de normer som skapats för hur en revision skall genomföras (Fant, 1994, s 55).

Med God revisorssed menas de yrkesetiska regler som revisorer har att följa i sin yrkesroll. Begreppet bör inte förväxlas med det likartade begreppet god revisionsssed. God revisorssed är ett vidare begrepp och innefattar bland annat att en revision skall genomföras i enlighet med god revisionsssed. (FAR, 2006, S 24)

Begreppet yrkesetik har inte till uppgift att beskriva vad som är ett gott beteende. Begreppets innebörd kan snarare ses som riktlinjer för revisorers agerande. Det kan därmed sägas innebära både de krav på beteende och de krav på kvalitet som revisorer bör uppfylla i sin yrkesroll. Innebörden av god revisorssed utvecklas genom lagar och tolkningen av dessa samt av revisorers branschpraxis. (Diamant, 2004, s 31)

Det framgår i Revisorslagen §3 p4 att det statliga organet Revisorsnämnden har ansvaret för att innebörden av begreppet utvecklas på ett lämpligt vis. Innehållet i god revisorssed bestäms dock ytterst av domstol i domar på området. (Regeringens proposition, 2008/09:135, s 75)

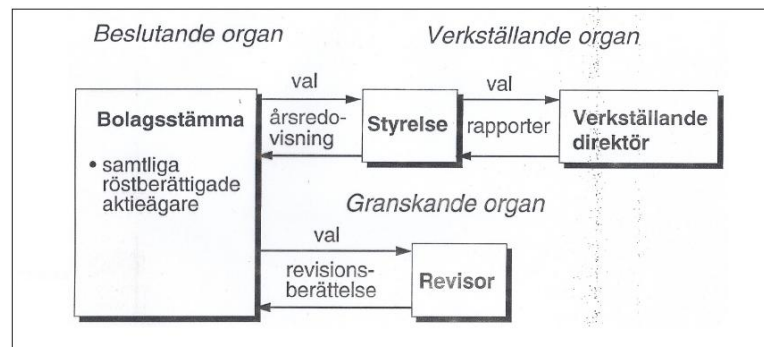
2.2 Revisorers oberoende ställning

Diamant (2004, s 162-163) beskriver begreppet oberoende som det krav som ställs på revisorn för att denne skall uppnå opartiskhet och självständighet. Diamant hänvisar även till Vårdal (1987) som beskriver oberoende vid revision som förmågan och viljan att grunda sina beslut på fakta utan att påverkas av andras vilja. Oberoende är en viktig omständighet som måste uppfyllas för att revisionen ska uppfylla sin funktion.

Syftet med att revisorn innehar en oberoende ställning gentemot kund är att öka tillförlitligheten i de finansiella rapporter som utarbetas av företagets ledning. Att öka tillförlitligheten i finansiella rapporter är viktigt eftersom ledningen annars kan rapportera siffror som inte visar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. (Dickins, O'Reilly & Reisch, 2010, s 17-21)

Revisorer väljs i aktiebolag av bolagsstämman. Revisorn ingår inte i företagets beslutsorganisation utan har en granskande funktion. Det är således aktieägarna som beslutar om vem som skall granska företagets ledning. Tillsättningen av revisor regleras i ABL 9:8 (Moberg, 2006, s 39,69-70). I Figur 1 beskriver Thomasson, Arvidson, Lindquist, Larson & Rohlin (2009, s 320) tillsättning av revisor i aktiebolag samt förhållandet mellan revisorn och bolagets ledning.

Figur 1: Tillsättning av revisor i aktiebolag



Källa bild: (Thomasson et al. 2009, s 320)

2.2.1 Jäv

ABL 9:17 innehåller jävsregler vars syfte är att tillförsäkra revisorers oberoende ställning gentemot företaget som är föremål för revisionen. (Svernlöv, 2006, s 85) Revisorn skall försäkra sig om att revisionsuppdraget inte gör överträdelser av de jävsregler som återfinns i lagtext (Diamant, 2004, s 253).

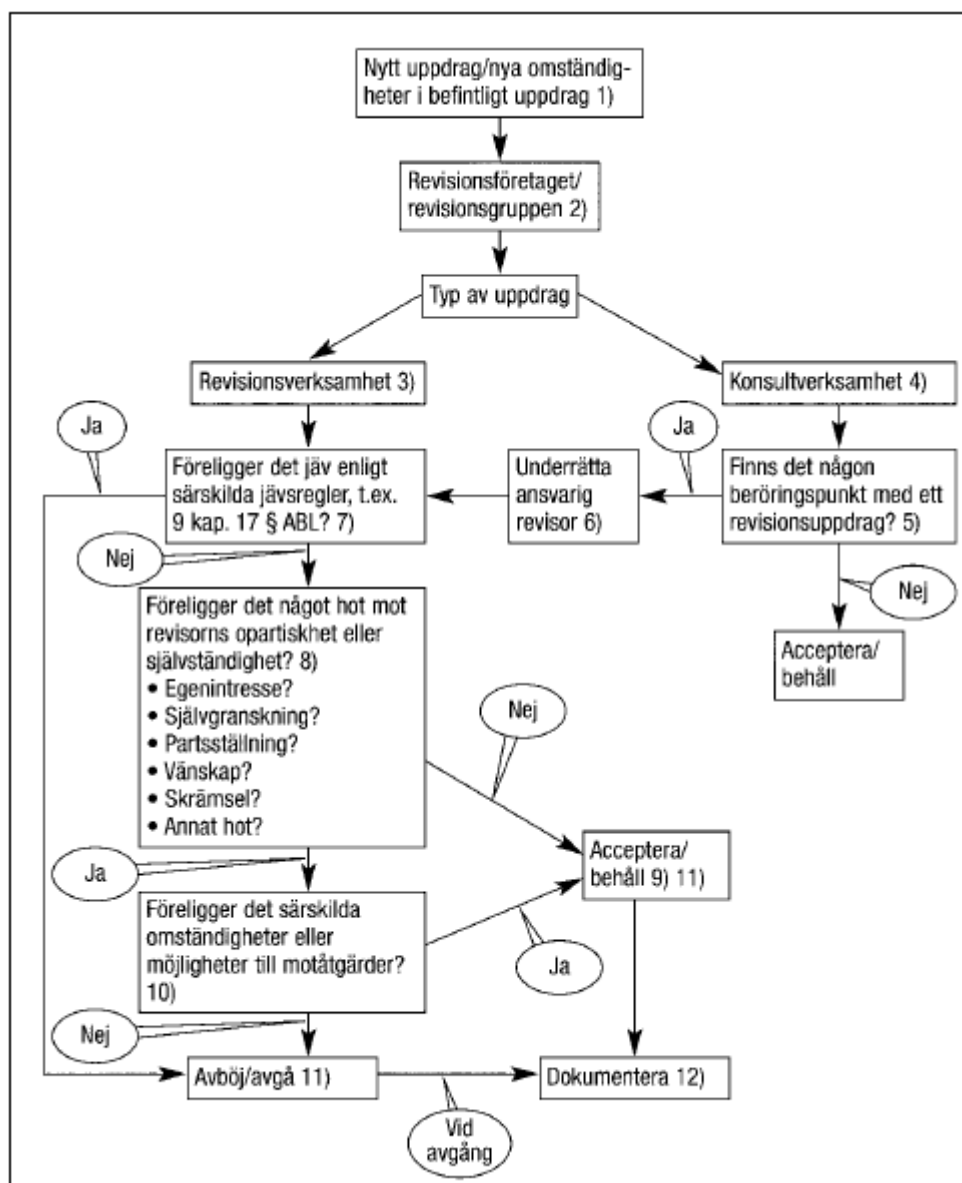
Exempel på jäv är om revisorn äger en betydande andel aktier i företaget, sitter med i företagets ledning eller hjälper företaget med bokföringen. Om jäv förekommer får den berörda revisorn ej utses till revisor i företaget. Om revisorn redan är vald till bolagets revisor blir denne obehörig att fortsätta uppdraget. (Regeringens proposition, 2000/01:146, s 56)

Jävsreglerna utgör även hinder för personer i revisionsteamet att delta i bokföringsarbetet eller medelförvaltningen hos kund. För större företag är reglerna ännu mer strikta då revisor inte får vara någon som är verksam på samma revisionsbyrå som den som deltar i bokföringsarbetet eller medelförvaltningen hos kund. (SOU, 2008:32, s 213-214)

2.2.2 Analysmodellen

Enligt den svenska revisorslagen skall revisorers självständighet och opartiskhet prövas i enlighet med analysmodellen innan revisionsuppdrag kan accepteras. Analysmodellen i sin helhet illustreras i figur 2. Modellen går ut på att säkerställa revisorns oberoende ställning gentemot kund vid revisionsuppdrag (FAR, 2006, s 113-114). Lagens krav på revisorns oberoende genom tillämpning av analysmodellen kan ses som påbyggnad av de jävsregler som återfinns i såväl ABL som Revisionslagen (Diamant, 2004, s 253).

Figur 2: Analysmodellen



Källa bild: FAR, 2006, sid 115

När revisorns oberoende skall prövas måste revisorn utvärdera omständigheter som kan innebära egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot eller skrämshot. Hoten skall testas i enlighet med analysmodellen (se ruta 8 i Figur 2) innan revisorn accepterar ett uppdrag. Vidare skall prövningen av revisorns oberoende dokumenteras enligt analysmodellen (se ruta 12 i figur 2). Kravet på dokumentation anses ytterligare minska risken för att revisorns oberoende ställning hotas. (Diamant, 2004, s 246-247 & 253)

- 1. Egenintressehot:** Med egenintressehot menas att revisorns oberoende ställning hotas till följd av att revisorn har ett ekonomiskt eller annat intresse i kundens verksamhet. Det kan exempelvis vara ett intresse som grundar sig på gemensamma investeringar. Sådana affärsmässiga relationer kan uppstå om revisorn äger aktier i det bolag som ska revideras. Som egenintresse räknas även om revisorer tar emot gåvor eller köper varor och tjänster till ett förmånligt pris från kund. Det får heller inte förekomma att revisor och kund har ett gemensamt intresse mellan olika projekt. Egenintresse kan uppstå både när revisorn har direkt och indirekt intresse i kundens verksamhet. (FAR, 2006, s 114 & Diamant, 2004, s 214,217,246 &259)
- 2. Självgranskningshot:** Denna typ av hot av revisorns oberoende uppstår om revisorn i revisionsuppdraget granskar sina egna ställningstaganden. Exempel på när detta hot kan uppstå är om revisorn gett rådgivning till kund som inte innefattar revisionsuppdraget. Självgranskningshotet innebär med andra ord att revisorn granskar ett arbete som han själv legat till grund för. (FAR, 2006, s 114 & Diamant, 2004, sid 218 & 246)
- 3. Partställningshot:** Partställningshot uppstår om revisorn tagit ställning i rättsliga eller ekonomiska frågor där intressekonflikter uppstått mellan kund och tredje part. Denna typ av hot kan exempelvis uppkomma om revisorn i en domstolsförhandling uppträtt till stöd för eller mot kund. (Diamant, 2004, s 246)
- 4. Vänskapshot:** Detta hot riktar in sig på revisorns eventuella anknytning till bolagets ledning. Det är anknytning såsom vänskapsband, relation eller släktskap. (Ibid) För nära relationer till bolaget medför en risk att revisorn på grund av välvilja gentemot kunden ej på ett yrkesmässigt sätt genomför granskningen. (SOU, 1999:43, s 148)
- 5. Skrämshot:** Det får heller inte förekomma påtryckningar från revisorklienten eller från annan som leder till att revisorns oberoende ställning gentemot kund kan ifrågasättas. Dessa hot kan uppstå när revisorn utsätts för påtryckningar eller hot som upplevs som obehagliga (Diamant, 2004, sid 246). Med påtryckningar som faller

inom kategorin skrämselfhot menas ej att revisorns ställningstagande ifrågasätts utan sådana påtryckningar vars syfte är att skrämna revisorn (SOU, 1999:43, s 149).

Förutom att revisorn faktiskt måste vara opartisk och självständig skall det även vara synbart att revisorns ställning är opartisk och självständig. Formuleringen i lagtext gällande synbart oberoende är att det inte får förekomma omständigheter som rubbar förtroendet för revisorn och återfinns i §21 Revisorslagen. (Moberg, 2006, s 92)

Det faktiska oberoendet är enligt Diamant (2004, s 165-166) kopplat till revisorns egen inställning till hur revisionsuppdraget bör genomföras medan det synbara oberoendet är kopplat till den bild som tredje part har. Det synbara oberoendet handlar om intressenters förtroende för att revisionen genomförts på ett opartiskt och självständigt tillvägagångssätt.

Långa arbetsrelationer mellan revisor och kund antas ha en negativ inverkan på både det faktiska och det synbara oberoendet hos revisorn. Samtidigt innebär bristande kunskaper om kundens verksamhet en ökad risk för att revisorn skall ställas inför svårigheter i revisionsuppdraget. Detta medför en balansgång mellan att lära känna bolaget så väl att revisionen blir effektiv men inte bli så familjär med kunden att oberoendet kan ifrågasättas. (Sinason et al. 2001, s 31)

Långa revisionsuppdrag kan leda till ökad kunskap om kundens verksamhet och att revisorn därigenom lättare upptäcker fel. Det är nödvändigt att revisorn har en nära kontakt med kund för att uppnå en bra revision. En närhet till kundens verksamhet behöver inte betyda att revisorns oberoende ställning hotas. (Brännström & Forsberg, 2009)

Revisorns oberoende kan rubbas genom långa revisionsuppdrag. Revisorn kan komma för nära bolagets ledning varvid revisorn identifierar sig med företagsledningens problem och tappar det professionella omdömet. Revisorn kan även lockas av att negligera problemområden för att få behålla uppdraget. Att göra kunden tillfredsställd kan bli revisorns prioritet snarare än att följa den professionella standarden. Utöver de hot mot oberoendet som långa revisionsuppdrag skapar kan revisorn även se granskningen som en repetition av tidigare granskning. Risken är då att revisorn låter sig påverkas av förväntningar på granskningsresultat snarare än att utvärdera förändringar som skett i verksamheten. (Sinason et al. 2001, s 32)

Tidigare forskning påvisar även att höga arvodeskostnader ökar det ekonomiska bandet mellan revisor och kund vilket i sin tur har en negativ effekt på revisorns oberoende ställning. (Lin & Hwang, 2010, s 13)

2.3 Regleringar som avser påverka revisorns uppdragslängd

2.3.1 Revisorns mandattid

ABL 9:21 styr längden på mandattiden för revisorer i aktiebolag. I första stycket framgår att mandattiden är fyra år. Andra stycket medger dock rätten att tillsätta revisor på tre år under förutsättning att revisorn redan haft uppdraget under en mandatperiod. I tredje stycket behandlas mandattiden för en ny revisor om den tidigare revisorns uppdrag upphört i förtid. (Regeringens proposition, 2004/05:85, s 640-641 & SOU, 2008:32, s 211)

Lydelsen i ABL är:

Uppdraget som revisor gäller till slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet

Om samma revisor skall utses på nytt i anslutning till att tiden enligt första stycket löper ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.

I de fall som avses i 24§ får en ny revisor utses för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid. (Aktiebolagslag 2005:551, kap9 §21)

Svensk aktiebolagslag som anger revisors mandattid i aktiebolag till fyra år gäller sedan första januari 1999. Lagen medför att aktiebolagen vid revisorsval måste binda sig för fyra år om inte revisorn redan innehaft uppdraget under minst 1 mandatperiod. Innan lagändringen 1999 valdes revisor tills vidare. Motivet till lagändringen var att en begränsad mandatperiod skulle medverka till revisorns självständighet och opartiskhet gentemot kund. Långa revisorsuppdrag kan ha både för och nackdelar. Bland fördelarna kan nämnas att kännedom om verksamheten kan bidra till en effektivare revision. Långa arbetsrelationer mellan revisor och kund medför dock en risk att revisorns opartiskhet och självständighet rubbas. (SOU, 2008:32, s 211)

Mandattiden på fyra år i aktiebolag har blivit kritiserad. Det har riktats tvivel på huruvida den begränsade mandattiden medverkar till revisorns oberoende. Detta eftersom bolag som inte är noterade på börs inte har något krav på revisorsrotation. Vidare kan konstateras att många bolag inte tillämpar gällande regler om mandatperiod på ett tillfredställande sätt. Att bolag efterlever fyraårsregeln har varit svårt att kontrollera för Bolagsverket. Ett förslag på lagändring har arbetats fram som reglerar revisorns mandattid i aktiebolag till ett år.

Förslaget på ett års mandattid för revisorer i aktiebolag motiveras med att fler företag därmed kommer välja att tillsätta en revisor när antalet företag som omfattas av revisionsplikten sänks. Förslaget på ett års mandattid innebär även förenklingar för företagen. Det finns fördelar med att ha samma mandattid för revisorn som för styrelseledamöter i aktiebolag vilket är reglerade till ett år. (Ibid, s 211)

Syftet med lagen om revisors mandattid på fyra år var att stärka revisorns oberoende ställning. Enligt FAR har detta inte uppnåtts eftersom aktiebolag ofta väljer att upphandla revisionstjänster efter mandatperiodens slut vilket försvagar revisorernas ställning. (FAR SRS INFO 2008, nr 1, p. 25)

En nackdel med förslaget på ett års mandattid för revisorer i aktiebolag är att det kan medföra ökade kostnader för företagen. Kostnaderna uppstår framförallt inom administration som är förknippade med val av revisor. Utredningens förslag med den kortare mandattiden på ett år skall gälla som huvudregel men att möjlighet skall finnas att välja revisor på längre tid, dock högst fyra år. För att använda sig av en längre mandattid enligt det nya förslaget krävs dock att mandattiden skrivs in i bolagsordningen. (SOU, 2008:32, s 211)

2.3.2 Upphörande av revisorns uppdrag i förtid

Revisionsuppdrag kan upphöra i förtid på grund av flera anledningar. Revisorn kan på egen begäran lämna sitt uppdrag. Revisorn kan även avsättas av den som tillsatte revisorn vilket i aktiebolag är bolagsstämman. Andra anledningar till att revisorns uppdrag upphör i förtid är att rättsligt hinder uppstår samt att hinder uppstår på grund av de bestämmelser som återfinns i företagets bolagsordning. Upphör ett revisionsuppdrag i förtid och det inte finns någon revisorssuppleant skall länsstyrelsen tillsätta en revisor för återstoden av mandattiden. (SOU, 1999:43, s 248)

Forskning visar på en större sannolikhet att företag behåller sin revisor om revisorn skriver en revisionsberättelse utan anmärkningar och det inte uppstått meningsskiljaktigheter mellan revisor och kund. Att hamna i konflikt med kund kan skapa en rädsla hos revisorn att bli av med sitt uppdrag. Risken ökar därmed att bolagets ledning kan påverka revisorns beslut vid rapportering. (Emiliano, G-A. Nieves & C. Nieves, 2009, s 116)

2.3.3 Revisorsrotation.

Aktiebolag som är noterade på börs omfattas av krav på revisorsrotation. Kravet på revisorsrotation innebär att de revisorer som granskar börsnoterade bolag ej får förlänga uppdraget efter sju år som vald revisor. (EtikU 13, 2009)

I ABL 9:21a står:

Uppdraget som revisor för ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla högst sju år i följd. Den som har varit revisor i bolaget under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget. (Aktiebolagslag 2005:551, kap9 §21a)

Motivet till revisorsrotationskravet är att en revisor som arbetar under en lång period med samma kund riskerar att bli sammanbunden med kunden. Revisorns oberoende ställning hotas därmed i form av vänskapshot. Utgångspunkten är att det är uppdraget som huvudansvarig revisor för börsnoterade bolag som högst får gälla i sju år. Kravet på revisorsrotation för noterade bolag ställer med andra ord inga krav på att revisionsbyrån även måste bytas ut. En revisor som byts ut efter sju år får under de två nästkommande åren inte delta i revisionsarbetet med samma kund (Regeringens proposition, 2008/09:135, s 86-89). För bolag som inte är noterade på börs finns inga krav på revisorsrotation (SOU, 2008:32, s 211).

Det faktum att företag byter revisor kan medföra kostnadsökningar för revisionsbolagen eftersom förkunskaper om företaget och dess verksamhet går förlorade. Resurser behöver då läggas på att samla denna information. Byte av revisor minskar däremot risken för att revisorns opartiskhet och självständighet rubbas. Ett sätt att behålla fördelarna med revisorsrotation men att samtidigt undvika ökade kostnader och merarbete för bolagen är att använda ett revisorsrotationssystem som kräver att revisorn skall bytas ut men inte ställer krav på ett byte av revisionsbyrå. (SOU, 2007:56, s 324-325)

Lu & Sivaramakrishnan (2009, s 72) beskriver också merkostnader som en nackdel med revisorsrotationskrav genom att hänvisa till en studie genomförd av General Accounting Office [GAO] år 2003. I studien konstateras att motståndare till revisorsrotationskrav menar att revisorer inte kommer att ha samma fördel av förkunskap om företaget som föregående revisor har. Och att denna brist på förkunskap hämmar effektiviteten i revisionsprocessen.

Vid revisionen av företags ekonomiska rapportering och ledningens förvaltning av företagen skall Revisionsstandard i Sverige tillämpas. Standarden *RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser* behandlar när revision av företag sker för första gången eller då revisionen föregående år genomfördes av annan revisor. Vid en förstagångsrevision har en revisor inga revisionsbevis för de ingående balanser som återfinns i företagets bokföring. Revisorn måste då försäkra sig om att ingående balanser är korrekta. I arbetet med att skaffa tillfredsställande revisionsbevis för ingående balanser kan det räcka med att granska tidigare revisors dokumenterade arbetspapper. Enligt god revisorssed i Sverige ska en revisor vid ett nytt revisionsuppdrag ha en kontakt med den tidigare revisorn. En revisor som ersätts av en annan revisor är skyldig att överlämna de upplysningar om företaget som anses nödvändiga. (FAR 2010, s 297)

Emiliano et al. (2009, s130-133) menar att lagkrav på revisorsrotation stärker revisorers oberoende ställning till företaget. Att revisorns oberoende stärks innebär ett minskat antal vinklade rapporter och minskad risk för företagsledningen att påverka revisorers beslut. Kaplan & Mauldin (2008, s 178-179) skriver att obligatorisk revisorsrotation är nödvändigt eftersom det stärker revisorers faktiska oberoende ställning. Rotation av revisionsbyrå krävs även för att uppnå en väsentlig effekt på det synbara oberoendet.

Revisorsrotationskravet bör enligt FAR inte utvidgas till att gälla alla aktiebolag i Sverige. I mindre företag är det viktigt att det finns en kontinuitet i revisionen av företaget. Kontinuiteten i revisionen är viktig framförallt när det gäller kreditgivning till de mindre företagen. (FAR SRS INFO 2008, nr 1, p. 25)

3. Metod

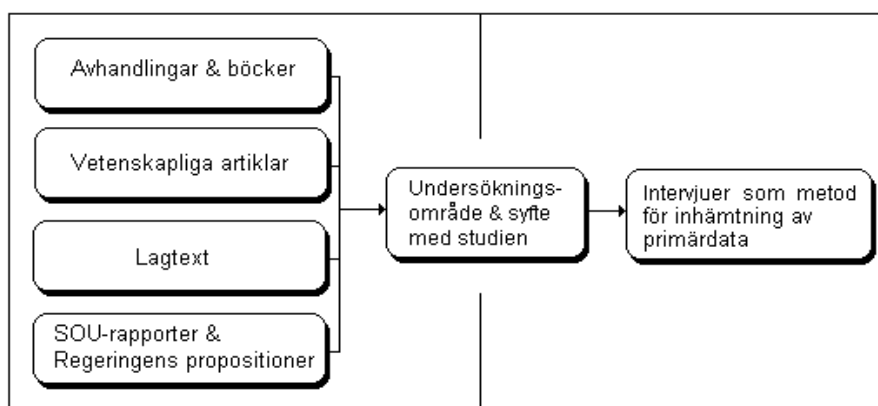
3.1 Forskningsansats

Backman (1998, s 31) beskriver hur kvalitativa undersökningar baseras på verbala utsagor som sedan analyseras. Även Bryman (2001, s 249) hänvisar till inriktningen på ord snarare än siffror vid kvalitativ forskning. Styrkan med kvalitativa studier är att de visar på en helhetsbild och därigenom bidrar till ökad förståelse (Holme & Solvang 1996, s 79). Denna studie har en kvalitativ ansats eftersom revisorers egna utsagor används för att beskriva deras uppfattningar om hur längden på revisionsuppdragen påverkar revisionen.

3.2 Val av ämne & metod

I problembakgrunden beskrivs bakgrunden till undersökningsområdet och hur syftet med studien arbetades fram. Valet av syfte utgår ifrån teorier som visar både på positiva och negativa effekter av långa revisionsuppdrag. Utifrån den bakgrunden valdes att undersöka hur revisorer uppfattar att längden på revisionsuppdragen påverkar revisionen. Och att sedan jämföra revisorernas uppfattning med de redan befintliga teorierna. Att utgå ifrån befintliga teorier beskriver Artsberg (2005, s 31) som deduktiv metod. Deduktiv metod går ut på att testa eller utöka befintlig teori. Denna studies deduktiva karaktär illustreras i den vänstra delen av figur 3.

Figur 3: Val av undersökningsområde och metod



Källa bild: Egen bearbetning

Syftet med studien styrde vilken metod som användes för inhämtning av primärdata. Detta illustreras i den högra delen av figur 3. Artsberg (2005, s 45) definierar primärdata som data insamlad av forskaren själv medan sekundärdata är data som redan samlats in av någon annan. Artsberg fortsätter med att beskriva hur kunskap skapas när olika former av data förenas och bearbetas.

En förutsättning för att kunna uppfylla syftet med studien var att få information om revisorers uppfattningar. Intervjuer genomfördes därför med kvalificerade revisorer. Empirin, dvs. den information som samlades in vid intervjuerna, presenteras i nästa kapitel och är primärdata i denna studie. Sekundärdata i denna studie är alla de skriftliga informationskällor som använts.

3.3 Primärdata

3.3.1 Urval & omfattning

Primärdata i denna studie har samlats in genom intervjuer med fem kvalificerade revisorer. Samtliga intervjuer varade mellan 45 minuter och en timme. Olika revisorer betraktar sannolikt relationen till kund på olika sätt. Antagandet att olika revisorer har olika synsätt på problemområdet låg till grund för valet att göra intervjuer med flertalet revisorer. Att intervjua fem kvalificerade revisorer gav möjlighet till förståelse för de likheter och skillnader som fanns mellan olika revisorers uppfattningar.

Det var av betydelse att respondenterna hade erfarenhet av revisionsarbete. En förutsättning för att uppnå syftet med studien var att respondenterna hade arbetat med flertalet revisionsuppdrag som sträckt sig över olika lång tidsperiod. För att respondenterna skulle uppfylla ovan nämnda önskemål användes urvalskriteriet att samtliga respondenter skulle vara kvalificerade revisorer, dvs. godkänd eller auktoriserad revisor.

Det praktiska förfarandet vid urval av respondenter skedde genom att kartlägga vilka revisionsbyråer som fanns belägna i närområdet. En lista upprättades med kontaktuppgifter för samtliga revisionsbyråer i närområdet. Revisionsbyråerna kontaktades via telefon med förfrågning att delta som respondenter. När fem kvalificerade revisorer tackat ja till att medverka som respondenter avslutades urvalsarbetet.

Samtliga fem respondenter var kvalificerade revisorer med Eskilstuna som arbetsort. Två respondenter var godkända revisorer och verksamma på större revisionsbyråer med kontor i

både Sverige utomlands. Två respondenter var verksamma på mindre revisionsbyråer som endast hade kontor på en ort i Sverige, den ena var auktoriserad revisor och den andra var godkänd revisor. En Respondent var auktoriserad revisor och verksam på en mellanstor revisionsbyrå med kontor på flera orter i Sverige men inte i utlandet. Dessa omständigheter är inget som vi medvetet valt utan omständigheter som har uppstått på grund av tillfälligheter.

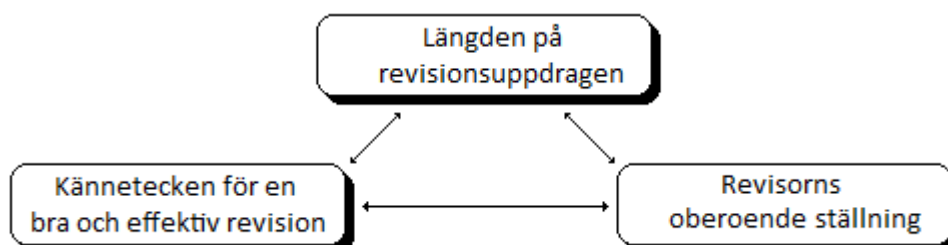
3.3.2 Intervjuernas utformning

Intervjuerna som genomförts i denna undersökning utgår från en tydlig struktur med övergripande frågor gällande de områden vi hade för avsikt att undersöka. Det var dock viktigt att intervjuerna inte blev för låsta till frågor skapade i förväg. Intervjuer som var för strukturerade med fasta intervjufrågor skulle medföra en risk att gå miste om relevant information om respondentens uppfattning. Ostrukturerade intervjuer med frågor som är helt öppna skulle däremot kunna leda till intervjuer som inte behandlar det undersökningsområde som är kopplat till syftet med denna studie.

Det sätt som intervjuerna i denna studie genomförts på kallar Bryman (2001, s 127) för semistrukturerade intervjuer. Bryman framhäver att en fördel med denna intervjuform är ett stort utrymme för följdfrågor. I de genomförda intervjuerna i denna studie stärktes förståelsen för respondenternas uppfattningar med hjälp av följdfrågor. Intervjuerna tog formen av ett samtal snarare än ett förhör.

Utgångspunkten för innehållet i intervjuerna var uppsatsens syfte och problemformuleringar. De huvudsakliga områden som var relevanta att belysa i intervjuerna utifrån syfte och problemformuleringar var längden på revisionsuppdragen, revisorns oberoende ställning samt vad som kännetecknar en bra och effektiv revision (Se figur 4).

Figur 4: Undersökningsområden



Källa bild: Egen bearbetning

Revisorns oberoende ställning har en koppling till den första problemformuleringen. Kännetecken för en bra och effektiv revision har en koppling till den andra problemformuleringen. Längden på revisionsuppdragen har en koppling till såväl syfte som båda problemformuleringarna. Utifrån dessa tre huvudsakliga områden som går att urskilja ur syfte och problemformuleringar utformades den intervjumall (se bilaga 1) som låg till grund för innehållet i intervjuerna.

3.4 Sekundärdata

Sekundärdata i denna studie är den insamlade informationen som redan utarbetats eller bearbetats av någon annan. Det vill säga all den text som återfinns i denna uppsats som är hänvisad till en skriftlig källa. Sekundärdata kopplas samman med primärdata i avsnittet Analys & diskussion (kapitel 5) för att leda fram till studiens slutsatser (kapitel 6).

I inledningsfasen av denna undersökning koncentrerades arbetet till att söka information om tidigare forskning inom det valda undersökningsområdet samt lagar som avser att reglera revisorns arbete. Informationssökningen ledde fram till syfte och problemformuleringar och lade även grunden till den referensram som presenterades i kapitel 2. De sökord som användes var framför allt: revisor, revision, oberoende, analysmodell, revisorns mandattid, revisorsrotation, god revisorssed, god revisionsmed.

Sekundärdata i denna studie är i huvudsak litteratur i form av avhandlingar, böcker, vetenskapliga artiklar, lagtext, SOU-rapporter och Regeringens propositioner. I första delen av referensramen som behandlar revisorns arbete och roll användes i första hand böcker och avhandlingar på området revision. I kapitlet om revisorns oberoende ställning användes vetenskapliga artiklar i större utsträckning. I avsnittet om de regleringar som avser att påverka längden på revisionsuppdrag är majoriteten av sekundärdata SOU-rapporter, Regeringens propositioner samt lagtext. Litteratur som behandlar forskningsmetodik har använts som stöd vid utarbetningen av metoden i denna studie.

Insamlingen av sekundärdata har genomförts i bibliotek samt i databaser för vetenskapliga artiklar. Internet har fungerat som hjälp vid insamlingen av sekundärdata eftersom det förenklat tillgången till bibliotekskataloger, databaser, SOU-rapporter och Regeringens propositioner.

3.5 Studiens trovärdighet

En naturlig målsättning för vetenskapliga undersökningar är att de ska grunda sig på reliabel information. Med reliabel information menas att informationen är pålitlig. Utöver att informationen skall vara pålitlig är det betydelsefullt att informationen är valid. Valid information innebär att den kan användas till att mäta just det som studien avser att mäta. (Holme & Solvang, 1997, s 163-167)

I denna studie har primärdata inhämtats genom intervjuer med kvalificerade revisorer. Det var därför av stor vikt att informationen från intervjuerna var både pålitlig och gick att använda för att uppfylla studiens syfte. Valet att inhämta det empiriska materialet från yrkesgruppen revisorer har sin grund i studiens syfte. Revisorer upplever dagligen hur längden på revisionsuppdragen påverkar revisionen. Det finns dock anledning att ifrågasätta huruvida revisorer framför en objektiv bild av problemområdet. Revisorer kan rimligtvis antas vara benägna att ge uttryck för åsikter som framställer revisorer på ett positivt vis. Ett kritiskt förhållningssätt till de åsikter som respondenterna framförde var därför av stor vikt.

Respondenterna i denna studie hålls anonyma. Ett avgörande skäl till att hålla de personer som deltagit i intervjuerna anonyma var att intervjuerna skulle ge så mycket information som möjligt och så pålitlig information som möjligt. Resonemanget bygger på antagandet att anonymitet för med sig en ökad benägenhet att uttrycka sina verkliga åsikter. Att namnge respondenterna hade föranlett en ökad risk att svaren inte speglar deras verkliga uppfattningar och att omfattningen på svaren hämmats. Namn på de revisorer som deltagit i intervjuerna är inte relevant för studiens resultat.

Frågan huruvida intervjuerna skulle ge pålitlig information beaktades även vid utformningen av intervjumallen (se bilaga 1). Det var viktigt att inga ledande frågor återfanns i intervjumallen eller ställdes under intervjuerna eftersom detta skulle ge en lägre pålitlighet i den information som intervjuerna gav. För att minska risken att väsentliga områden inte behandlades i intervjuerna var intervjumallen ett viktigt instrument. Intervjumallen användes som stöd vid intervjuerna. Vid utformningen av intervjumallen gick en utomstående granskare igenom frågorna och kom med synpunkter på formuleringar och innehåll.

Flera respondenter efterfrågade att få skriftlig information om intervjuernas innehåll i förväg. En kopia av intervjumallen skickades via e-post till samtliga respondenter innan intervjuerna ägde rum. Fördelen med att i förväg skicka intervjumallen var att respondenterna gavs möjlighet att fundera över de områden som intervjuerna handlade om.

För att intervjuerna skulle ge information som var användbar utifrån syfte och problemformuleringar var det viktigt att intervjufrågorna var utformade på sådant sätt att respondenterna inte missförstod innebörden i frågorna. I forskning som berör undersökningsområdet återfinns ett flertal begrepp vars innebörd är viktig att ha förståelse för. Det finns risk att olika begrepp blandas ihop och missförstås. Exempelvis är innebörden av begreppen mandattid, revisorsrotationskrav och längd på revisionsuppdrag i vissa fall svåra att hålla isär på ett tydligt sätt. Avsikten har varit att förtydliga dessa begrepp i referensramen för läsaren. I inhämtningen av det empiriska materialet har denna problematik även blivit aktuell. Respondenterna är kvalificerade revisorer vilket för med sig att de sannolikt är bekanta med dessa begrepp. För att motverka risken för missuppfattningar vid intervjuerna var vi dock noga med att förtydliga begrepp som användes i de frågor som ställdes. Intervjuer som metod för inhämtning av primärdata gav möjligheten att under intervjuernas gång reda ut begrepp och dess innebörd med respondenten.

Intervjuerna spelades in på ljudfil vilket gav fördelen att vid behov kunna återgå till delar av intervjuerna och lyssna på svaren igen. Risken minskade därmed att information som framkom under intervjuerna skulle gå förlorad och inte ingå i den analys och diskussion som leder fram till studiens slutsatser. Att kunna återgå till delar av intervjun för att återuppleva vad som sades var även betydelsefullt i tolkningen av respondenternas uppfattning. Det fungerade därmed även som ett säkerställande av pålitligheten i den information som intervjuerna gav.

Efter att ha genomfört intervjuerna transkriberades samtliga intervjuer vilket innebar att skriva ner allt som sades under intervjuerna i textdokument. Transkriberingen var tidskrävande och resulterade i en stor mängd textinformation att bearbeta och analysera. Det var dock en nödvändig åtgärd för att analysen skulle bli enklare att genomföra.

Samtliga intervjuer genomfördes och transkriberades under samma vecka. Platsen för intervjuerna bestämdes efter respondenternas önskemål. Fyra intervjuer genomfördes på respondenternas arbetsplats. En intervju genomfördes i lokaler tillhörande Mälardalens Högskola. Att respondenterna fick välja plats för intervjuerna bidrog till att intervjuerna genomfördes i en miljö där de kände sig trygga.

Bearbetning av intervjuerna utgick ifrån de områden som låg till grund för intervjumallen, se figur 5. Bearbetningen skedde genom att sammanställa och sammanfatta respondenternas åsikter för respektive område. Bearbetningen av intervjuerna skedde veckan efter genomförandet och transkriberingen av intervjuerna.

Vid insamlingen av sekundärdata har även frågan om pålitlighet varit aktuell. Att informationen var pålitlig och relevant för denna studie var en förutsättning för att kunna använda sekundärdata som en jämförelse med primärdata i analysen. Huvuddelen av sekundärdata är avhandlingar, vetenskapliga artiklar, lagtext, SOU-rapporter, Regeringens propositioner och rekommendationer. Detta har medfört att pålitligheten i informationen som framgår i sekundärdata har varit hög.

Sekundärdata som använts i denna studie har tolkats och formulerats med författarnas egna ord. Detta har medfört en risk för feltolkning samt att de formuleringar som skapats inte motsvarar exakt vad den ursprungliga författaren menade. Det är av betydelse att informationen inte feltolkas för att den skall kunna användas som sekundärdata. Problematiken med feltolkningar uppkom i synnerhet vid tolkningen av de vetenskapliga artiklarna eftersom de är skrivna på engelska. Tolkningar av innehållet i de vetenskapliga artiklarna har mynnat ut i omformulerade textstycken på svenska. I arbetet med att försöka uppnå en så korrekt tolkning som möjligt av innehållet i insamlad sekundärdata har det varit behjälpligt att vara två medförfattare till denna uppsats. På detta sätt har möjlighet funnits att diskutera och resonera kring de formuleringar som skapats.

Ett viktigt påpekande gällande trovärdigheten i denna studie är att undersökningen inte baseras på ett urval som är representativt för yrkesgruppen revisorer varvid de slutsatser som dras inte kan generaliseras för samtliga revisorer i Sverige. De slutsatser som dras i denna studie ger däremot en fingervisning om vilka uppfattningar som är förekommande bland verksamma revisorer.

4. Empiri

Empirin i denna studie är den information som samlades in genom intervjuer med fem respondenter.

Respondent 1

Auktoriserad revisor. Verksam på en revisionsbyrå som är en del i en mindre kedja som finns på flera orter i Sverige men inte utomlands. Började arbeta på revisionsbyrå 1992. Auktoriserad sedan ca 10 år.

Respondent 2

Godkänd revisor. Verksam på ett litet kontor som bara finns på en ort. Startade byrån för ca 30 år sedan och har varit verksam på samma byrå sedan dess.

Respondent 3

Auktoriserad revisor. Verksam på ett litet kontor som bara finns på en ort. Startade byrån för ca 14 år sedan. Auktoriserad sedan ca 14 år.

Respondent 4

Godkänd revisor. Verksam på större byrå som finns både i Sverige och utomlands. Började arbeta på revisionsbyrån för ca 6 år sedan. Godkänd sedan ca 1 år tillbaka.

Respondent 5

Godkänd revisor. Verksam på större byrå som finns både i Sverige och utomlands. Har arbetat på revisionsbyrå sedan ca 5 år tillbaka. Godkänd sedan ca ett halvt år tillbaka.

Intervjuerna har sammanställts och presenteras i sammanfattande form. Utgångspunkten för sammanställningen är de områden som låg till grund för intervjumallen, längd på revisionsuppdragen, kännetecknen för en bra och effektiv revision samt revisorns oberoende ställning.

4.1 Längd på revisionsuppdragen

Samtliga respondenter hävdar att arbetsrelationen till kund vanligtvis sträcker sig över många år. Respondent 4 påvisar att det förekom längre arbetsmässiga relationer förr. Grunden till detta påstående var att revisionsbyråer marknadsför sig mer idag och att det

bidrar till att företag byter revisor allt oftare. Respondent 5 gör liknelsen till när privatpersoner byter bank för att beskriva hur vanligt det är att företag byter revisor.

Kostnadsskäl är den vanligaste anledningen till att kund byter revisor påvisar samtliga respondenter. Respondenterna pekar på att kund byter revisor i förhoppning att sänka revisionskostnaden då arvodet för revisorer varierar beroende på uppdrag och revisor. Att företag byter styrelseledarmöter i ett bolag kan också vara en anledning till att företag byter revisor anser respondent 1. Respondent 2 & 3 konstaterar även att uppdrag som inte gått som planerat ligger till grund för att företag byter revisor. Det kan vara uppdrag där företag upplever revisorn som besvärlig då man i revisionsberättelsen varken kan tillstyrka eller avstyrka balans- och resultaträkningen. Om fel föreligger kommer det stå med i revisionsberättelsen och detta kan ligga till grund för ett revisorbyte på företagets vägnar. Respondent 4 och 5 menar att företag som har bristande redovisning byter revisor oftare än företag som har ordning och reda i sin redovisning.

Respondenterna anser att mandattiden på fyra år inte har någon större betydelse då revisorer sällan byts ut vid mandattidens slut. Respondent 4 tillägger att mindre bolag inte har någon gräns för antal omvalsperioder. Respondent 1 liknar revisorns mandattid vid en checkräkningskredit, den är normalt kortfristig men krediten förnyas om den inte missköts. Respondent 3 belyser att mandattiden kan ha betydelse vid en avgång innan mandattidens slut då motiv för avgången skall rapporteras till bolagsverket när uppdrag upphör i förtid. Samtliga respondenter påvisar även att företag följer lagen om 4 års mandattid för revisor i aktiebolag.

Förslaget på ändring av lagen till en mandattid på ett år för revisor i aktiebolag anser respondent 3 skulle kunna leda till mer osäkerhet för revisorn då företag efter ett år kan välja bort revisorn utan att det blir en förtida avgång. Respondent 2 anser att mandattiden på fyra år är bättre än att mandattiden är tills vidare som det var tidigare. En mandattid tills vidare resulterade i att pressen på att göra ett bra revisionsarbete inte fanns. Samtidigt påvisar samma respondent att en för kort mandattid kan till en rädsla för att tappa uppdrag och att revisorn därför genomför ett bättre revisionsarbete. Ingen av respondenterna ser någon direkt koppling mellan revisorns mandattid och revisorns oberoende ställning gentemot kund.

Respondenterna menar att det förekommer att uppdrag upphör i förtid. Respondent 2 & 3 poängterar att skäl skall föreligga för att kunna bli uppsagt i förtid. Respondent 3 förklarar att det skall föreligga godtagbara skäl, att revisorn har tidsbrist är inte tillräckligt skäl för att uppdrag ska upphöra i förtid.

Respondent 5 påpekar att genomförandet vid ett förtida byte av revisor kräver en extra bolagsstämma för företagen. Respondent 1 berättar om hur han nyligen själv begärt en förtida avgång då företaget såldes till någon som för respondenten var okänd. Respondenten

tydliggör att förtida avgångar kan begäras av både revisorn och av företagen. Dock antyder respondenten att förtida upphörande av uppdraget är mer vanligt på revisorns begäran. Detta eftersom det inte är lätt för företag att göra sig av med en revisor innan mandattidens slut bara för att revisorn upplevs besvärlig. Respondent 1 påpekar att mindre kunder byter revisor under mandattiden oftare än större kunder. Samtidigt anser respondenterna 4 & 5 att förtida avgång ger anledning för banker och andra intressenter att ifrågasätta om den ekonomiska redovisningen i företaget är korrekt.

Respondent 1 & 4 pekar på att en koppling finns mellan företag med bristande rutiner för verksamheten och företag som begär att uppdrag ska upphöra i förtid. Samtliga respondenter hävdar att en förtida avgång kan baseras på kostnadsskäl. Respondenterna påpekar även att kostnaden för revisionen beror på hur mycket förarbete som erfordras för revisionen. Har samma revisor genomfört revision tidigare hos kund krävs inte lika mycket förarbete. Då utgår revisorn ifrån tidigare år och beskriver istället eventuella förändringar i verksamheten vilket bidrar till en lägre revisionskostnad antyder respondenterna. Arbetet vid en förstagsrevision är tyngre och kräver merarbete anser samtliga respondenter.

Rotationskrav för noterade bolag bidrar till en mer förtroendeingivande bild av företaget anser respondent 2, 4 & 5. Respondent 1 & 5 tillägger att rotationskravet för noterade bolag är bra i den bemärkelsen att uppdragen genererar mycket pengar och prestige för byråerna. Respondent 5 påpekar samtidigt att det finns risk för att revisorer ser mellan fingrarna vid granskningen av noterade bolag eftersom det blir så viktigt att få behålla uppdragen.

Respondent 3 anser att rotationskrav för börsnoterade bolag inte är bra. Det är motsägelsefullt eftersom de stora bolagens verksamhet tar väldigt lång tid att lära känna. Respondenten menar även att revisionsbolagen säkerligen undviker att mista uppdragen genom att en annan revisor inom samma byrå tar över uppdraget. Alla respondenter anser att bolag som inte är börsnoterade ej bör omfattas av rotationskrav. Respondent 1 ser inte att ett krav på revisorsrotation skulle uppfylla någon funktion för onoterade bolag. Respondenter 1 och 3 menar att det skulle medföra en kostnadsökning för företagare då en förstagsrevision krävs allt oftare.

4.2 Kännetecknen för en bra och effektiv revision

Nyttan med revision anser respondenterna vara att den säkrar att årsredovisningen hos företagen är korrekt. Respondent 2 uttrycker exempelvis att revisionen är en kvalitetsstämpel som visar att en korrekt årsredovisning har upprättats. Samtliga revisorer menar att det inte bara ligger i ägarnas intresse att redovisningen ger en rättvisande bild av företaget utan det eftertraktas även av andra intressenter. Respondent 4 menar att en

korrekt årsredovisning ligger till grund för ett välfungerande näringsliv. Banker och andra kreditinstitut kräver en rättvisande bild av verksamheten vid kreditgivning.

Respondent 2 belyser att revision inte bara handlar om att årsredovisningen ska ge en korrekt bild av verksamheten. Det är även företagsledningens förvaltning som ska granskas. Det ligger både i företagsledningens och i allmänhetens intresse att förvaltningen sköts väl.

Kunskap om företaget vid en revision är en viktig faktor för att effektivisera revisionsarbetet menar alla respondenter. Det är viktigt att revisorn kan anpassa revisionen till företagets verksamhet då ingen verksamhet är den andra lik anser respondent 1. Vad som ligger till grund för ett effektivt revisionsarbete är planeringen av revisionen belyser samtliga respondenter. Respondent 1 tillägger att en strukturerad revisor är en förutsättning för en bra revision. I planeringsfasen ingår att bedöma risk och väsentlighet för revisionen framhäver respondent 1,3,4 & 5. Väsentligheten är viktig att bedöma då revisorn inte kan granska allting. Om allt granskades skulle revisionskostnaden skjutas i höjden och det skulle bli alldeles för kostsamt för bolagen menar respondenter 1,2 & 3. Revisionen i ett bolag som har brister i administrationen kostar mer än vad ett välskött bolag gör eftersom det krävs mer arbetstimmar för att revisionen ska bli rättvisande pekar respondent 1 & 4 på. Flera respondenter betonar att arvoden inte får sättas i förväg utan ska baseras på det antal timmar som revisionen kräver. Respondent 2 berättar hur ett uppskattat antal timmar lämnas till kund innan revisionen.

Samtliga respondenter menar att bedömning av risker är en viktig del i planeringen av revisionsarbetet. Revisionen bör koncentreras till de områden där risk för väsentliga fel återfinns. Kunskap om företaget underlättar arbetet med riskanalys menar samtliga respondenter. Respondent 4 uttrycker att riskbedömning i ett och samma företag två år i rad skapar en förenkling av riskbedömningen för år tre.

Dokumentation av de insatser som genomförts är också av stor betydelse för att genomföra en bra revision anser samtliga respondenter. Respondent 2 & 3 menar att dokumentationen av arbetet förenklas vid långa revisionsuppdrag. Detta eftersom revisorn då har dokumentation från tidigare år att utgå ifrån. Vidare menar respondent 1 att arbete som inte dokumenterats kan liknas vid arbete som inte genomförts.

Skadeståndsansvar kan åberopas vid ett dåligt utfört arbete och det fungerar som ett incitament för att revisorer ska göra en bra revision belyser respondent 2,3 & 5. Det finns dock många revisorer som missköter sitt arbete utan att det uppdagas menar respondent 2. En revisor kan bli prickad hos Revisionsnämnden om tveksamma beslut släpps igenom vilket inte är till revisorns fördel menar respondent 4. Respondent 3 menar att revisorer ofta blir anmälda av konkursförvaltare och skatteverket. Baksidan med yrket är att revisorn har en ganska utsatt roll.

Vid revision av ett företag är personkemin mellan revisorn och nyckelpersoner på företaget av stor betydelse belyser respondent 2. Att revisorn har förtroende från företaget lyfter respondent 1,2 & 4 som viktigt för en bra revision. Förmågan att kunna läsa människor är viktigt för en revisor eftersom det kan vara svårt att avgöra ärligheten hos företagets anställda lägger respondent 1 till. Kommunikation mellan revisorn och företaget är viktigt både på elektronisk väg och genom personliga möten antyder både respondent 1 & 4. Vad som även ligger till grund för en bra revision är förmågan att kunna sätta gränser och förmågan att säga till när fel begås av företaget menar respondent 2 & 3. Om revisorn saknar denna förmåga riskerar han att bli överkörd av företaget påvisar respondent 3.

Kvalitén i revisionen beror i slutändan på revisorns inställning, detta anser samtliga respondenter. Respondent 1 uttrycker att revisorn ska skriva under revisionsberättelsen och måste kunna stå för det utförda revisionsarbetet. Att revisorn har praktisk erfarenhet i yrket väger tyngre än akademisk utbildning menar respondent 2.

Samtliga respondenter bekräftar att långa revisionsuppdrag bidrar med ökad kunskap om verksamheten. Samtliga menar även att denna kunskap bidrar till en bättre revision. Långa revisionsuppdrag skapar goda möjligheter för ett bra jobb då det ger kontinuitet i revisionen anser respondent 1. Respondenterna 3, 4 & 5 tillägger att långa revisionsuppdrag bidrar till en säkrare granskning då mer kunskaper om verksamheten finns att tillgå.

Respondent 4 & 5 påvisar att kunskaper om verksamheten underlättar arbetet då man kan fokusera på olika delar av verksamheten olika år. Därigenom kan alla poster säkerställas vilket leder till en bättre revision. Sett över flera år ger detta en mer heltäckande revision.

Mycket av arbetet som en revisor gör är att ge råd till kundens verksamhet och förtydliga oklarheter för kunden menar Respondent 3 & 5. Respondenterna menar att ökade kunskaper om verksamheten bidrar till fler kreativa lösningar och bättre rådgivning. Detta leder till att företagen får en bättre verksamhet och en bättre redovisning vilket leder till revisionen blir enklare att genomföra.

Respondenterna 4 & 5 antyder att företag som har samma revisor över en längre tidsperiod ofta är att betrakta som mer seriösa företag. Medan företag som bytt revisor många gånger under kort tidsperiod ger en antydning att allt inte står rätt till i bolaget. Respondent 4 påvisar att revisorn byts ut oftare av företag där redovisningen inte håller så hög kvalitet eftersom granskningen inte hinner bli lika djup. Vid långa uppdrag ökar revisorns vilja att hjälpa företaget nämner respondent 2.

Respondent 5 menar att en möjlig nackdel med långa uppdrag är att revisorn inte blir lika uppmärksam på fel som finns i kundens verksamhet och heller inte blir lika uppmärksam på sina egna brister som revisor. Det kan vara en fördel att som revisor komma in som ny i ett granskningsuppdrag och se verksamheten med fräscha ögon. Respondent 1 menar att lång uppdragstid kan bidra till en slentrianmässigt genomförd revision. Samma respondent

informerar om ett uppdrag som revisorn nyligen fick på grund av att den tidigare revisorn upplevdes som passiv av kunden. Företaget valde därför att byta revisor till respondent 1 eftersom de ville ha en aktiv revisor som utför en bra granskning och ger råd till förbättringar i verksamheten.

4.3 Revisorns oberoende ställning

Den mest betydande faktorn som stärker revisorns oberoende ställning anser samtliga respondenter vara revisorns professionella inställning till arbetet. Revisorn måste ha integritet och inte låta sina beslut påverkas av andras viljor. Att revisorn inte är tillräckligt professionell i sitt agerande är den största anledningen till att revisorns oberoende ställning hotas anser samtliga respondenter. Respondent 1 och 2 menar att om revisorns oberoende ställning kan ifrågasättas bör uppdraget överlämnas till en annan revisor.

Respondent 4 & 5 belyser att långa revisionsuppdrag skulle kunna resultera i en vänskapsställning till kund. Att det uppstår ett vänskapshot beror däremot inte på längden på revisionsuppdraget utan på att revisorn inte är professionell i sin yrkesroll. Respondent 5 anser att en vänskapsställning lika gärna kan uppstå efter ett som efter fem år. Det kan uppstå vänskapsituationer mellan revisor och kund men det är ovanligt lägger respondent 4 till.

Respondent 1, 2 & 3 menar att långa revisionsuppdrag kan stärka revisorns förmåga att agera professionellt eftersom det blir lättare att säga ifrån när fel begås i bolaget. Och att revisorns förmåga att agera professionellt är grunden för revisorns oberoende ställning. Respondent 2 berättar hur de längsta revisionsuppdragen är de som leder till en stärkt oberoende ställning för revisorn. Då upplevs att det är lättare att dra gränser gentemot kund. Respondent 3 anser att om revisorn redan från början är tydlig med vilka krav som ställs på kunden och arbetar för en professionell relation men kunden så blir det lättare att påverka kundens beteende. Respondenten menar att kunder oftast rättar in sig i ledet och att detta ofta leder till förbättrade rutiner i kundens verksamhet. Vid långa revisionsuppdrag uppnås bra samarbetsformer mellan revisor och kund. Respondent 4 menar att revisorsbranschen är professionell och längden på revisionsuppdragen normalt inte påverkar revisorns oberoende ställning negativt.

För att säkra den oberoende ställningen gentemot kund berättar samtliga respondenter om den analysmodell som används. Säkerställandet genom analysmodellen görs varje år för varje kund. De påvisar att analysen måste dokumenteras. Respondenterna menar att arbetet med att dokumentera revisorns oberoende ställning blir enklare om revisorn genomfört en granskning av bolaget tidigare.

Respondenterna berättar att FAR genomför kontroller av revisorers arbete. Dessa externa kontroller genomförs vart femte år och det är därför viktigt att dokumentation av revisorns arbete sköts noggrant. Respondenterna belyser att bristande dokumentation kan leda till att revisorn mister sin titel och att detta bidrar till att dokumentationen genomförs ordentligt. Respondent 3 tillägger att revisorer kan bli anmälda till Revisorsnämnden om de inte sköter sitt arbete vilket stärker oberoendet eftersom revisorn då tvingas agera professionellt i sin yrkesroll.

Respondent 4 & 5 framför att den interna kontrollen i deras byråer är omfattande och att detta stärker revisorns oberoende ställning gentemot kund. Respondent 4 berättar att byrån som respondenten arbetar på delar upp kontoret i två avdelningar, en för revisionsuppdrag och en för redovisningsuppdrag. Detta för att förebygga eventuellt självgranskningshot och stärka revisorns oberoende ställning. Respondent 2 & 5 belyser även vikten av att byråerna håller i sär revisionsuppdrag och redovisningsuppdrag. Respondent 4 berättar att det har hänt att revisorer lämnat ifrån sig uppdrag för att oberoendet inte skall ifrågasättas.

Respondent 5 uttrycker att det är viktigt hur revisorns oberoende ställning upplevs av tredje part. Att revisorn är oberoende och gör ett bra jobb är inte tillräckligt, det måste även synas utåt. Respondent 4 anser att revisorns rykte är viktigt och att revisorn uppfattas som professionell. Om revisorn upplevs som oseriös så sprider det sig väldigt fort i näringslivet och det är inte alls bra för en revisor.

Respondent 3 & 5 framhäver att revisorn kan uppleva en press på att den revisionsberättelse som revisorn skriver skall vara utan anmärkningar. Respondenterna tillägger att det då är viktigt att stå på sig som revisor. Respondent 2 belyser att revisorns oberoende ställning kan hotas om revisor och kund är medlemmar i samma intresseförening. Även respondent 4 menar att problem kan uppstå vad gäller oberoendet om revisor och personer som sitter i kundens företagsledning är medlemmar i samma föreningar.

Samtliga respondenter antyder att det kan uppstå hot mot självgranskning om revisorn ger rådgivning till kunden. Revisorn får inte bestämma hur företaget ska agera. Revisorn får däremot föra en dialog med kunden och ge olika alternativ till kunden. Respondent 3,4 & 5 menar att det inte är enkelt att sätta gränsen för vilka råd som får ges till kund utan att det anses skapa ett självgranskningshot. Denna svårighet är däremot inte beroende på längden på revisionsuppdragen. Respondent 4 anser att ett bra tillvägagångssätt när kunder ställer frågor är att ställa motfrågor om hur kunden har tänkt sig. Och att även förklara konsekvenser av eventuella beslut. På detta sätt kan revisorn fungera som ett bollplank till kunden.

5. Analys & diskussion

5.1 Hur påverkas effektiviteten i revisionen av längden på revisionsuppdraget?

I tidigare forskning framhävs kunskap om kundens verksamhet som en fördel vid genomförandet av revision. Lu & Sivaramakrishnan (2009, s 72) skriver exempelvis att förkunskap om bolaget ökar effektiviteten i revisionsprocessen. I SOU (2007:56, s 324-325) framförs att en revisor som genomfört revision för kunden tidigare år har kunskap om företaget och dess verksamhet vilket sparar resurser i revisionen. Majoriteten av de uppfattningar som respondenterna i denna studie framför går i likhet med ovan nämnd forskning att hänvisa till att kunskap om kundens verksamhet leder till en mängd positiva effekter. Respondenterna menar även att kunskap om kundens verksamhet uppnås enklare om revisionsuppdragen är långa, samt att en nära kontakt med kund därför är viktigt för revisionen.

I litteratur skildras planeringsfasen som en viktig del av revisionen. I FAR (2006, sid 33-37) beskrivs exempelvis att grunden till en bra revision är en god planering samt att kunskap om verksamheten förenklar planeringen. Vid planering av revision skriver Eklöv (1998, s 28-29) att bedömning av väsentlighet och risk är viktiga ställningstaganden. Även insamlad empiri visar att planering är av stor betydelse vid revision. Samt att bedömning av väsentlighet och risk är viktiga moment som skall genomföras i planeringsfasen. Vidare påpekas att kunskap om kundens verksamhet medför betydande förenklingar gällande planering av revisionsuppdraget samt bedömning av risken för väsentliga fel. Vi ser här tydliga likheter mellan forskning och insamlad empiri gällande betydelsen av en god planering och de förutsättningar som leder till en god planering.

Vid långa revisionsuppdrag upplever flera respondenter att det är lättare att uppnå en heltäckande revision. Detta eftersom revisorn varje år kan genomföra djuplodande granskningsåtgärder på olika delar av verksamheten. Om revisorn genomfört en omfattande granskningsåtgärd på ett område i kundens verksamhet så är det inte nödvändigt att göra en lika grundlig granskning på samma område efterföljande år. Då kan resurserna istället läggas på ett annat område i kundens verksamhet. På detta sätt uppnås en bättre och mer heltäckande revision över tid. Den tidigare forskning som fungerar som sekundärkälla i denna studie berör inte detta fenomen. Däremot tolkar vi detta resonemang som nära besläktat med vad som tidigare nämnts i litteratur om vikten av att kunna bedöma var risk för väsentliga fel i verksamheten uppkommer. Om en omfattande granskningsåtgärd nyligen

genomförts på ett område i kundens verksamhet med positivt resultat är risken att väsenliga fel återfinns i den delen av verksamheten liten.

Eklöv (1998, s 34) beskriver att de förslag på förbättringar som revisor ger kund leder till positiva effekter genom att redovisningen sköts bättre i företagen. Flera respondenter menar även att rådgivning som faller inom ramen för revisionsverksamhet leder till förbättringar i kundens verksamhet. Vidare menar de att långa revisionsuppdrag skapar bättre möjligheter för revisorn att ge goda råd till kunden. Kunden får därmed en verksamhet med färre fel i redovisningen vilket leder till förenklingar vid genomförandet av revisionen. Flera respondenter menar även att det finns en koppling mellan företag som har en bristande redovisning och företag som ofta byter revisor.

I empirin framgår att revisionsarbetet blir mer omfattande vid förstagångsrevision. Revisorn måste först lära sig hur företagets verksamhet fungerar. Arbetet med riskanalys, granskningsprogram och analysmodellen blir mer tidskrävande. Revisorn måste också granska de ingående balanserna. Detta är i enlighet med mycket av tidigare forskning som finns på området. I SOU 2007:56 beskrivs exempelvis att byte av revisor leder till att revisorn måste lägga mer resurser på informationsinsamling om företaget.

Samtliga respondenter föredrar långa revisionsuppdrag framför korta. Däremot påpekas att arvodet bestäms efter antal timmar som läggs ner på uppdraget, och att ett uppskattat antal timmar lämnas vid offert. Eftersom förstagångsrevisioner kräver mer arbete och arvodet bestäms efter antalet arbetstimmar kan antas att revisorerna skulle föredra förstagångsrevisioner eftersom det ger fler arbetstimmar och därmed högre arvode. Detta är alltså inte fallet. Vad detta motsägelsefulla förhållande i revisorernas uppfattningar beror på framgår ej i intervjuerna. Fant (1994, s 44) skriver om hur ett revisionsuppdrag i praktiken begränsas av förväntningar på kostnaden för revisionen. En rimlig förklaring till respondenternas splittrade uppfattningar är att förväntningar på kostnaden för revisionen skiljer sig från den faktiska kostnaden. Det är sannolikt svårt för revisorer vid förstagångsrevision att uppge ett uppskattat antal timmar som stämmer överrens med den tid som faktiskt läggs ner på revisionen. Och att det därmed uppstår en konflikt mellan förväntningar och utfall på revisionskostnaden.

Att långa revisionsuppdrag leder till högre effektivitet i revisionen uppfattar vi är den vanligast förekommande åsikten i såväl forskning som insamlad empiri. Det har däremot visat sig i både empiri och forskning att långa revisionsuppdrag kan leda till negativa effekter vad gäller effektiviteten i revision. Även om majoriteten av respondenterna uppger positiva effekter av långa revisionsuppdrag så hävdar två respondenter att en risk för negativa effekter vad gäller kvaliteten/effektiviteten i revisionen kan uppstå vid långa revisionsuppdrag. Långa revisionsuppdrag kan medföra en slentrianmässigt genomförd revision. Att revisorn blir mer passiv i sitt arbete och inte är på alerten. En av respondenterna hänvisade till hur han nyligen fått ett nytt uppdrag på grund av att den

tidigare revisorn upplevdes som inaktiv av kunden. Respondenten framhäver hur företag vill ha en aktiv revisor som förser kunden med en kvalitativ granskning samt råd och förslag på förbättringar i verksamheten. En annan respondent hänvisar till hur långa revisionsuppdrag kan medföra en svårighet att uppmärksamma de fel som finns i verksamheten och att det kan vara en fördel att som revisor komma in som ny i ett uppdrag. Det finns forskning som snuddar vid denna uppfattning. Sinason et al. (2001, s 31) skriver om hur revisorer efter många år med samma kund kan se granskningen som en repetition av tidigare granskning. Risken är då enligt Sinason et al. att granskningen styrs av förväntningar på granskningsresultat snarare än att förändringar som skett i verksamheten utvärderas. Trots att övervägande delen åsikter tyder på att långa revisionsuppdrag verkar positivt för effektiviteten vid revision så visar dessa möjliga negativa effekter att det inte är en självklarhet.

5.2 Hur påverkas revisorns oberoende ställning av längden på revisionsuppdraget?

Sinason et al. (2001, s 31) menar att långa revisionsuppdrag kan leda till att revisorns oberoende ställning gentemot kund hotas i form av vänskapshot. Vänskapshotet beskrivs i SOU (1999:43 sid 148) som nära relationer till bolaget vilket medför en risk att revisorn på grund av välvilja gentemot kund ej på ett yrkesmässigt sätt genomför granskningen. Två respondenter menar att långa revisionsuppdrag möjligtvis kan leda till att revisorns oberoende ställning hotas genom vänskapshot. Vänskapshot uppstår däremot endast om revisorn har en oprofessionell inställning till sitt yrke. Respondenterna menar att längden på revisionsuppdragen inte i sig utgör ett hot mot oberoendet. Det är istället revisorns brist på integritet som är det egentliga hotet och då har längden på revisionsuppdraget ingen större betydelse. Samtliga respondenter menade även att hot mot självgranskning kan uppstå om revisorn ger rådgivning till kunden. Självgranskningshotet uppstår däremot inte på grund av långa revisionsuppdrag enligt respondenterna. Ingen av revisorerna upplever att långa revisionsuppdrag i praktiken leder till problem med revisorns oberoende ställning.

Det övervägande antalet respondenter menade däremot att långa revisionsuppdrag kan stärka revisorns oberoende ställning. Långa revisionsuppdrag medför att det blir enklare att hålla sig professionell som revisor och säga ifrån när kunden begår felaktigheter. En respondent uttrycker att långa revisionsuppdrag medför att kunden rättar sig efter de riktlinjer som ges av revisorn. Långa revisionsuppdrag stärker därmed revisorns oberoende ställning. Detta är inte i enlighet med den forskning som finns på området. Majoriteten av tidigare forskning hänvisar istället till att långa revisionsuppdrag medför ett hot mot revisorns oberoende ställning. Exempelvis beskrivs i SOU (2008:32, s 211) hur långa arbetsrelationer mellan revisor och kund medför en risk att revisorns opartiskhet och

självständighet rubbas. Vår tolkning är att det finns en väsentlig skillnad mellan forskning och insamlad empiri gällande hur revisorns oberoende ställning påverkas av längden på revisionsuppdraget.

Diamant (2004, s 246-247 & 253) skriver om hur revisorn enligt svensk lag skall säkra sin oberoende ställning till företagen i enlighet med analysmodellen. Samt att kravet på dokumentation av detta arbete anses stärka revisorns oberoende ställning ytterligare. Samtliga respondenterna i denna undersökning hävdar att lagar om jävsbestämmelser och de krav som finns på att säkra oberoende genom analysmodellen verkar för ett ökat oberoende. I synnerhet eftersom krav på dokumentation av analysmodellen finns i svensk lag och följs upp genom externa kontroller. Respondenterna menar att de externa kontroller som genomförs var femte år av FAR för att säkra kvaliteten av revisorers arbete verkar för att revisorerna sköter dokumentationen av oberoendet. Respondenterna menar även att dokumentationen av oberoendet blir enklare om revisorn genomfört revision av bolaget tidigare. Vi tolkar detta som att syftet med regleringen om att stärka revisorns oberoende ställning genom analysmodellen uppfylls enligt respondenterna.

Två respondenter lyfter speciellt upp frågan om hur revisorns oberoende ställning gentemot kund upplevs av tredje part. Hur revisorns oberoende ställning upplevs av tredje part kallar Diamant (2004 s, 165-166) för det synbara oberoendet. Kaplan & Mauldin (2008, s 178-179) menar att det synbara oberoendet har en koppling till längden på revisionsuppdragen och att krav på byte av revisionsbyrå skulle ge en väsentlig effekt på det synbara oberoendet. Respondenterna i denna studie pekar istället återigen på revisorns integritet och förmåga att hålla kontakten på en professionell nivå som faktorer av betydelse. Samt att revisorns integritet inte påverkas negativt av långa revisionsuppdrag.

I Regeringens proposition (2008/09:135, s 86-89) går att läsa att kravet på revisorsrotation i svensk lagstiftning för börsnoterade bolag motiveras med att långa revisionsuppdrag kan hota revisorns oberoende ställning. Samt att kravet på byte av revisor därmed stärker oberoendet. Flera respondenter menar att krav på revisorsrotation är nödvändigt för börsnoterade bolag. Där fyller de en funktion genom att stärka oberoendet. En respondent anser däremot att rotationskrav för noterade bolag inte fyller någon funktion eftersom revisionsbyråerna säkerligen undviker att förlora revisionsuppdraget genom att en annan revisor inom byrån övertar uppdraget. En respondent menar även att det är motsägelsefullt med revisorsrotationskrav för börsnoterade bolag eftersom verksamheten i börsnoterade bolag är omfattande varvid nödvändig kunskap om företaget tar lång tid att samla in. Rotationskrav för mindre bolag såg ingen av respondenterna några fördelar med. Vi tolkar att den generella uppfattningen bland respondenter är att revisorsrotationskrav är nödvändigt för börsnoterade bolag. Respondenterna stödjer däremot inte rotationskravet med motivet att långa revisionsuppdrag medför ett hot mot revisorns oberoende ställning,

vilket är motivet till lagen. Respondenterna framhäver istället att stora uppdrag ger höga arvoden och mycket prestige vilket medför en ökad risk att revisorerna låter bli att anmärka på fel i räkenskaperna för att få behålla uppdragen. Höga arvoden menar även Lin & Hwang (2010, s 13) har en negativ effekt på revisorns oberoende ställning eftersom det ekonomiska bandet mellan revisor och kund ökar.

Motivet till den lag som reglerar revisorns mandattid i aktiebolag till fyra år var att det skulle stärka revisorns oberoende ställning gentemot kund. Det har däremot riktats tvivel på huruvida den begränsade mandattiden medverkar till revisorns oberoende, detta eftersom icke börsnoterade bolag inte omfattas av kravet på revisorsrotation (SOU 2008:32, sid 211). Empirin visar inte på någon koppling mellan en begränsad mandattid för revisorer i aktiebolag och revisorns oberoende ställning gentemot kund. I empirin framgår att regleringen av revisorns mandattid inte har särskilt stor betydelse i något avseende eftersom revisorn vanligtvis väljs om efter mandattidens slut. En respondent menade att mandattiden kan ha viss betydelse i de fall revisorn eller kunden vill att revisionsuppdraget skall upphöra i förtid. Detta eftersom upphörande av uppdrag i förtid ställer högre krav på motiv till upphörandet. Vår uppfattning är dock att syftet med den begränsade mandattiden inte uppfylls enligt den insamlade empirin.

6. Slutsatser

Syftet med denna studie var att beskriva revisorers uppfattning om, och i så fall hur, längden på revisionsuppdraget påverkar revision av aktiebolag. Vi drar slutsatsen att längden på revisionsuppdraget kan ha en väsentlig påverkan på revisionen. Det är dock viktigt att understryka att längden på revisionsuppdraget endast är en av många faktorer som kan påverka revisionen.

I den ena problemformuleringen ställs frågan hur effektiviteten i revisionen påverkas av längden på revisionsuppdraget. Slutsatsen dras att effektiviteten i revisionen kan öka som en följd av långa revisionsuppdrag. Majoriteten av den insamlade empirin pekar mot att effektiviteten i revision påverkas positivt av långa revisionsuppdrag. Framförallt på grund av att kunskap om företaget förenklar revisionsarbetet och förbättrar revisionen. Det blir enklare att planera revisionen, bedöma risk och väsentlighet, samt enklare att ge kvalificerade råd till kunden. Att effektiviteten i revisionen ökar vid långa revisionsuppdrag är i enlighet med majoriteten av tidigare forskning. Det finns dock en liten del av både forskning och insamlad empiri som tyder på att revisorns förmåga att uppmärksamma fel i kundens verksamhet kan minska om revisorn haft samma kund under lång tidsperiod. Detta skulle således innebära att effektiviteten i revisionen minskar vid långa revisionsuppdrag.

I den andra problemformuleringen ställs frågan hur revisorns oberoende ställning påverkas av längden på revisionsuppdraget. Empirin visar på att långa revisionsuppdrag inte nödvändigtvis påverkar oberoendet i negativ bemärkelse. Empirin visar även exempel på hur långa revisionsuppdrag kan stärka oberoendet. Detta är helt motsatt från forskningen som hävdar att långa revisionsuppdrag skapar ett hot mot revisorns oberoende ställning. Empirin visar även att lagen om revisorns begränsade mandattid i aktiebolag som syftar till att påverka uppdragslängden och därigenom stärka revisorns oberoende ställning inte har särskilt stor betydelse i praktiken. Vi drar slutsatsen att längden på revisionsuppdraget kan ha betydelse för revisorns oberoende ställning men att det råder meningskiljaktigheter gällande på vilket sätt revisorns oberoende ställning påverkas. Denna slutsats dras med anledning av att insamlad empiri strider emot tidigare forskning gällande revisorns oberoende ställning.

6.1 Vidare studier

Den huvudsakliga skillnaden mellan forskning och insamlad empiri som framkommit i denna studie berör hur längden på revisionsuppdragen påverkar revisorns oberoende ställning. Vi frågar oss om den empiri som ligger till grund för de slutsatser som dras i denna studie är representativ för yrkesgruppen revisorer i Sverige. En större och mer fördjupad studie om hur revisorer uppfattar att längden på revisionsuppdragen påverkar revisorns oberoende ställning skulle tillföra intressant kunskap inom området revision.

Källförteckning

Aktiebolagslag (2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet.

Backman, J. (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, A. (2001). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Daleke grafiska AB

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Justus Förlag AB.

Dickins, D., O'Reilly, D.M. & Reisch J.T. (2010). *Auditing the Auditors: What Lenders and Investors Should Know*. Commercial lending review. Vol. 25 pg 17-21.

Eklöv, G. (1998) *Kvalitet i revision*. Lic. – avhandling (FE-publikationer 1998:156), Umeå, Sverige: Handelshögskolan vid Umeå Universitet.

Emiliano, R.B., Nieves, G.A. & Nieves, C. (2009). *Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence*. Auditing: A journal of practice & theory Vol. 28 No. 1 May 2009 pp.113-135.

EtikU 13, Revisorsrotation (2009). Databas: FAR Komplet. Sökväg: FAR SRS Komplet/FAR SRS Medlemsvolym/Etikregler/Uttalanden/EtikU 13 Revisorsrotation.

Fant, J. (1994). *Revisorns roll*. Doktorsavhandling, Helsingfors: Svenska handelshögskolan.

FAR (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR (2010). *Samlingsvolymen 2010 - Revision*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR SRS INFO (2008) nr1. Databas: FAR Komplet. Sökväg: FAR SRS Komplet/FAR SRS INFO/2008/FAR SRS INFO nr 1 2008.

Brännström, D. & Forsberg, S. (2009). Stäng av datorn och börja revidera!. *Balans nr 10*.

Grönlund, A, Tagesson, T & Öhman, P. (2005). *Principbaserad redovisning*. Lund: Studentlitteratur.

Holme, M I., & Solvang, K B. (1996). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Jerlinger, G. (1996). *Revisorn*. Stockholm: Bilda förlag.

Kaplan, S.E. & Mauldin, E.G. (2008). *Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors*. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 177–192.

Lin, J.W., & Hwang, M.I. (2010). *Audit Quality, Corporate Governance and Earnings Management: A Meta-Analysis*. *International Journal of Auditing, Int. J. Audit.* 14: 57–77.

Lu, T. & K. Sivaramakrishnan, K. (2009). *Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge*. *J. Account. Public Policy* 28. 71–91.

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Regeringens proposition 2000/01:146. *Oberoende ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm: Justitiedepartementet.

Regeringens proposition 2004/05:85. *Ny aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet

Regeringens proposition 2008/09:135. *Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*. Stockholm: Justitiedepartementet

Revisorslag (2001:883). Stockholm: Justitiedepartementet.

SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm: Allmänna förlaget.

SOU 2007:56. *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*. Stockholm: Allmänna förlaget.

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Stockholm: Allmänna förlaget.

SOU 2009:34. *Förenklningar i aktiebolagslagen m.m.* Stockholm: Allmänna förlaget.

Sinason H. D., Jeffersom P.J. & Shelton S. (2001). *An investigation of auditor and client tenure*. *Mid - American Journal of Business*; Fall 2001; 16, 2; pg. 31.

Svernlöv, C. (2006). *Svensk kod för bolagsstyrning: Med kommentarer för praktisk tillämpning*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Thomasson, J., Arvidson, P., Lindquist, H., Larson, O., & Rohlin, L (2006). *Den nya affärsredovisningen*. Malmö: Liber AB.

Westermarck, C. (2005). *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Bilaga 1. Intervjufrågor

- Kan du berätta lite om ditt jobb?
 - Hur länge har du arbetet?
 - Hur ser en typisk dag på jobbet ut?
 - Ungefär hur många revisionsuppdrag deltar du i per år?

- Varför anser du att det är viktigt med revision?

- Vad kännetecknar en bra revision?

- Vad kännetecknar en god relation till kund? Och hur uppnås det?

- Hur långa är vanligtvis arbetsrelationerna mellan revisor och kund?
 - Vad uppfattar du är de vanligaste orsakerna till att företag byter revisor?

- Vilka för och nackdelar finns med att ha långa arbetsmässiga relationer med kund?

- Hur bestäms mandattiden, dvs. hur lång tid revisionsuppdraget sträcker sig innan revisorn måste väljas om?

- Vilken betydelse har mandattiden?
 - Vilken mandattid är att föredra ur revisorns synvinkel? Varför?
- Hur påverkas revisorns arbete av att det är en förstagångsrevision? Dvs. första gången du genomför revision för kund.
- Bolag som är noterade på börsen måste byta revisor var sjunde år, hur ser du på denna reglering?
 - Bra, dåligt? Varför?
 - Anser du att denna regel bör införas för mindre bolag? Varför, Varför inte?
- Många företag kommer i framtiden att ha möjligheten att välja om de vill tillsätta revisor. Kommer detta påverka ditt arbete som revisor? Hur?
- Vilken betydelse har det för revisionen att revisorn är objektiv i sin granskning?
- Vilka omständigheter är mest förekommande i praktiken att de rubbar revisorns oberoende ställning?
- Har längden på revisionsuppdragen, dvs. längden på den tidsperiod som företag har en och samma revisor, betydelse för revisorns oberoende ställning? Och i så fall hur?