



Revisorn:
Proffs eller polare?
-skillnader mellan kvinnor och män?

Högskolan Kristianstad
Institutionen för ekonomi
HT 2004
FEC 630, Kandidatuppsats
Handledare: Universitetsadjunkt Christer Nilsson
Författare: Maria Johansson
Linda Svensson
Matthias Åkesson

Förord

Denna kandidatuppsats tillkom vid ekonomiska institutionen på Högskolan Kristianstad under HT 2004.

Vi vill härmed tacka respondenterna, kontaktpersonerna på Revisorsnämnden och Svenska Revisorsamfundet, revisorn som varit testpilot samt de vänliga personer som korrekturläst uppsatsen.

Ett särskilt tack vill vi rikta till vår handledare Christer Nilsson som varit till stor hjälp under arbetets gång.

Kristianstad den 10:e januari 2005

Maria Johansson Linda Svensson Matthias Åkesson

Abstract

The purpose of the essay was to investigate if there exist any differences for the acting of the auditor when there is a friend relation to the client than if there is a client relation to the client and also if there exist any differences between the acting of female and male auditors when there is a friend relation or a client relation to the client

The essay's startingpoint was the analysis model. When we did not find any model which described the problems we tried to investigate, we constructed the LMM-model which we used to formulate our eight hypothesis. To test the null hypothesis we used the Chi-square test.

The conclusion of the essay applies to the auditors in Kristianstad and Hässleholm. The essay showed that there is a higher level of acceptance of forbidden acting by the auditors with a client relation to the client than among the auditors with a friend relation to the client. There is also a higher level of acceptance among the male auditors than among the female auditors.

Keywords: analysmodellen, vänskapshot, LMM-modellen, oberoende och relationer

Sammanfattning

Syftet med studien var att utvärdera om det föreligger skillnader i revisorns agerande när det finns en vänrelation till klienten än då det finns en klientrelation till klienten samt om det föreligger skillnad mellan kvinnliga och manliga revisorers agerande när det finns en vänrelation eller en klientrelation till klienten.

Studien tog sin utgångspunkt i analysmodellen. Då vi inte fann någon modell som beskrev de problem som vi försökte utvärdera konstruerade vi LMM-modellen, som vi använde för att utforma våra åtta hypoteser. För att testa nollhypoteserna använde vi oss av Chitvå-testet.

Uppsatsens slutsats gäller för revisorerna i Kristianstad och Hässleholm. Studien visar att det finns en högre acceptansnivå av ett otillåtet agerande för de revisorerna med en klientrelation till klienten än för de revisorer med en vänrelation till klienten. Det finns också en högre acceptansnivå hos de manliga revisorerna än hos de kvinnliga revisorerna.

Nyckelord: analysmodellen, vänskapshot, LMM-modellen, oberoende och relationer

Innehållsförteckning

	Sida
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemställning	7
1.3 Problemformulering	7
1.4 Syfte	7
1.5 Disposition	8
1.6 Kapitelsammanfattning	9
2 Metod	10
2.1 Metodval	10
2.2 Avgränsningar	11
2.3 Kapitelsammanfattning	11
3 Teoretisk bakgrund	12
3.1 Oberoende	12
3.2 Vänskap	13
3.3 Vänskapshot	14
3.4 Motåtgärder	15
3.5 Kapitelsammanfattning	16
4 Teori	18
4.1 Analysmodellen	18
4.2 LMM-modellen	19
4.3 Kapitelsammanfattning	22
5 Empirisk metod	23
5.1 Uppsatsens metod	23
5.2 Undersökningsmetod	24
5.3 Enkätens utformning	24
5.4 Urval	26
5.5 Testmetod	27
5.6 Kapitelsammanfattning	29
6 Empiriska resultat	31
6.1 Enkätresultat	31
6.2 Scenarioreultat enligt LMM-modellen	33
6.3 Hypotesernas utfall	36
6.4 Chitvå-test	37
6.5 Kapitelsammanfattning	38
7 Analys	39
7.1 Diskussion om LMM-modellens resultat	39
7.2 Kommentarer till scenarierna	40
7.3 Kapitelsammanfattning	42
8 Slutsats	43
9 Vidare studier	45
Referenslista	
Appendix	

1

Inledning

I kapitlet introduceras du som läsare i uppsatsen via dess bakgrund, vilken är att vi anser att analysmodellens förklaring av vänskapshot är otydlig. Därefter behandlas uppsatsens problemformulering och syfte, som är att utvärdera om revisorns agerande är annorlunda då det finns en vänrelation till klienten och om detta agerande skiljer sig mellan kvinnliga och manliga revisorer. Kapitlet avslutas med en disposition av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

”Jag tror att det är så enkelt, att vara professionell och visa mod i agerandet. Då tror jag t.o.m. att man klarar den lilla orten, man kan gå på kräftskivor och fortfarande betraktas som oberoende. Regelverket är väsentligt, för man måste ha ett fundament, men professionalism och kurage tror jag är viktigast för dem som jobbar i det här yrket.”

(Ulf Spång, Balans nr 10/2001 s. 22)

Är verkligheten så här enkel? Vet revisorn var gränsen för oberoende går? Den gräns vilken är lika luddig som luddet i torktumlarens filter. Klarar revisorn av att vara professionell?

Frågorna är berättigade och intressanta. Med uppsatsen vill vi kontrollera revisorns agerande när det finns en vänrelation eller klientrelation till klienten. Om revisorn får en för nära social kontakt med klienten kan revisorn bli alltför välvilligt inställd till klientens intresse och då uppstår ett vänskapshot, vilket kan göra att revisionen inte utförs på ett korrekt och regelmässigt sätt (FARs Samlingsvolym 2004).

Revisorn arbetar efter de regler som utformats av IFAC, International Federation of Accountants, och översatts till svenska av FAR, föreningen för revisionsbyråbranschen. Dessa återfinns i analysmodellen, som är revisorns verktyg för att kontrollera sitt eget oberoende. Reglerna visar att det finns olika hot mot oberoendet och vi har valt att avgränsa arbetet till vänskapshotet, vilket behandlas under punkten 8.32 i FARs samlingsvolym 2004 del II. I uppsatsen behandlas inte de faktorer som berör närstående eller tidigare anställningar i klientföretag. Detta är inte svårt att kontrollera vilka som är ens släkt och var tidigare anställning funnits. Svårt att kontrollera är däremot enligt vår bedömning det som tas upp i sista punkten och som rör gåvor, gästfrihet och obetydligt värde.

Revisorerna som yrkesgrupp har under de senaste åren hamnat i blickfånget efter uppmärksammade redovisningsskandaler världen över. I olika media har revisorernas arbete och etik flitigt diskuterats och kommenterats. Kritiken mot de revisorer som bristfälligt granskat de amerikanska bolagen Enron och Worldcom samt italienska Parmalat har varit

mycket kraftig. Även i Sverige har liknande företagsskandaler med koppling till revisorers arbete funnits. I slutet av 1990-talet uppmärksammades oegentligheter i Prosolvias redovisning och nu på 2000-talet har Skandia fått hård kritik för sin finansiella rapportering. I nämnda svenska bolag har både företagsledning och revisorer kritiserats för att bland annat avsiktligt ha vilselett externa intressenter genom den externa redovisningsrapporteringen. (Svanström, 2004)

För att revisorns granskning ska vara tillförlitlig och kunna förse företagets externa intressenter med ett trovärdigt utlåtande om att företagets räkenskaper samt styrelsens och VD:s förvaltning är i sin ordning krävs det att revisorn är oberoende i förhållande till revisionsklienten. När granskning utförs av en icke oberoende revisor riskerar redovisningsinformationen som företaget presenterar att vara vilseledande. Detta kan uppstå om revisorn till exempel har starka bindningar till klienten och förlitar sig på dennes uppgifter, utan att genomföra en professionell och oberoende granskning. (Svanström, 2004)

Vänskap kan definieras på många sätt, vilket medför att uppfattningen om vad vänskapshot är kan skiljas åt bland revisorer. En vänrelation mellan revisorn och klienten blir ett hot mot oberoendet när de umgås på ett icke affärsmässigt sätt. Det kan till exempel vara att de träffas på privata tillställningar.

Statistik från Brottsförebyggande Rådet, BRÅ, för åren 2001 till 2003 visar att kvinnor står för ungefär fem procent av de totalt uppklarade brotten i Sverige. Tillgänglig statistik visar enligt vår uppfattning att män har högre tolerans än kvinnor för vad som inte är brott.

1.2 Problemställning

I citatet av Ulf Spång aktualiseras frågan om revisorn är professionell vid sin bedömning angående oberoendet när det gäller vänskapshotet. När revisorn gör bedömningen ligger problemet i att den kan påverkas av vilken relation som finns till klienten. Skillnader i agerandet vid denna bedömning kan även skiljas åt mellan kvinnliga och manliga revisorer.

1.3 Problemformulering

Huvudfråga: Agerar revisorn på ett annat sätt när det finns en vänrelation mellan revisorn och klienten än då det finns en klientrelation?

Följdfråga: Skiljer sig agerandet åt mellan kvinnliga och manliga revisorer?

1.4 Syfte

Syftet är att utvärdera om det föreligger skillnad i revisorns agerande när det finns en vänrelation till klienten än då det finns en klientrelation samt om det föreligger skillnad mellan kvinnliga och manliga revisorers agerande när det finns en vänrelation än då det finns en klientrelation till klienten.

1.5 Disposition

Varje kapitel inleds med en ingress och avslutas med en kort sammanfattning. Studien omfattar nio kapitel enligt följande;

- Kapitel 1 Inledning. I kapitlet redovisas bakgrunden till uppsatsen som är analysmodellens otydliga förklaring av vad vänskapshot är. Syftet med uppsatsen är att utvärdera om revisorns agerande är annorlunda då det finns en vänrelation än då det finns en klientrelation till klienten och om detta agerande skiljer sig mellan kvinnliga och manliga revisorer.
- Kapitel 2 Teoretisk metod. I detta kapitel redogörs för vilka teoretiska ansatser vi har i uppsatsen samt vilka avgränsningar som gjorts. Eftersom vi utgår från färdiga modeller och ska försöka förkasta dem, är studien deduktiv samtidigt som den även är positivistisk. Studien är av både kvalitativ och kvantitativ art.
- Kapitel 3 Teoretisk bakgrund. I kapitlet förklaras en rad begrepp; oberoende enligt FAR, vänskap med hjälp av Alberoni, Scanzoni och Cottin-Pogrebin samt vänskapshot och motåtgärder mot detta enligt FARs rekommendationer.
- Kapitel 4 Teori. I kapitlet presenteras analysmodellen samt vår egen modell, LMM-modellen. Sist introduceras våra åtta hypoteser.
- Kapitel 5 Empirisk metod. I detta kapitel beskriver vi tillvägagångssättet för att utforma enkäten, vilka som ingår i undersökningen och slutligen presenteras testmetoden.
- Kapitel 6 Empiriskt resultat. I kapitlet presenteras fördelningen av enkätens totala antal svar. Enkätsvaren redovisas sedan för varje grupp enligt LMM-modellen. Därefter redovisas hypotesernas utfall och slutligen utförs Chitvå-testet på undersökningen.
- Kapitel 7 Analys. I kapitlet förs en diskussion kring svaren från respondenterna i LMM-modellens fyra grupper och våra åsikter framförs kring respondenternas svar på de åtta scenarierna.
- Kapitel 8 Slutsats. I kapitlet redogörs för våra slutsatser och de problem som finns belyses och lösningarna på dessa redogörs.
- Kapitel 9 Vidare studier. I kapitlet ger vi intressanta förslag till vidare studier som vi har kommit på under arbetets gång. Det gäller till exempel vidareutveckling av LMM-modellen.

1.6 Kapitelsammanfattning

Anledningen till att denna studie görs är att vi anser att analysmodellen är otydlig när det gäller vänskapshot. Analysmodellen konstruerades av IFAC och översattes till svenska av FAR. Den ska användas av revisorn för att kontrollera sitt eget oberoende. Under de senaste åren har det uppdagats redovisningsskandaler världen över, vilket satt revisorerna som yrkesgrupp i rampljuset. Är revisorn inte oberoende, till exempel om denne umgås på ett icke affärsmässigt sätt med klienten, kan det finnas risk att den redovisningsinformation som företaget ger ut är vilseledande. Från denna bakgrund formulerar vi två frågor: Agerar revisorn på ett annat sätt när det finns en vänrelation mellan revisorn och klienten än då det finns en klientrelation till klienten? Skiljer sig detta agerande mellan kvinnliga och manliga revisorer? Denna skillnad tror vi existerar eftersom statistik från BRÅ pekar på att män har högre tolerans än kvinnor för vad som inte är brott. Kapitlet avslutas med en disposition av uppsatsen med korta kommentarer till varje enskilt kapitel.

2

Teoretisk metod

I kapitlet behandlas uppsatsens teoretiska val samt avgränsningar. Uppsatsen är deduktiv eftersom den utgår från analysmodellen och LMM-modellen samt positivistisk då den avser att utvärdera om det finns samband mellan revisorernas svar på enkätscenarierna. Studien är både kvantitativ och kvalitativ eftersom vi använder oss av dels en enkät och dels ostrukturerade intervjuer.

2.1 Metodval

Uppsatsen behandlar huruvida vänrelationer med klienten påverkar en revisors agerande. Utgångspunkt för denna studie är analysmodellen, som definierar bland annat vänskapshotet och är ett instrument avsett att brukas av revisorn vid egen analys av sitt oberoende gentemot sina klienter. Då vi inte hittade någon passande teori som stämde in på vårt problem har vi konstruerat en egen modell, LMM-modellen. Vi har övervägt ett användande av agentteorin, men funnit den opassande för vår uppsats. Enligt agentteorin kan agenten handla i egenintresse och därigenom skada principalen. Vi anser att revisorn inte agerar av egenintresse utan handlar för klientens bästa. I uppsatsen tas inte hänsyn till klientens intressenter utan relationen mellan revisorn och klienten. Ett misstroende från intressenterna mot revisorn skulle i förlängning leda till att intressenterna själva kontrollerar revisorn, det vill säga att granskaren själv blir granskad.

Eftersom vi utgår från analysmodellen och LMM-modellen samt har åtta uppställda hypoteser och ska undersöka dessa i empirin så är vår studie deduktiv. Med det menas att vi ska försöka förkasta våra teorier, inte att verifiera dem (Egidius, 1986). Om de motstår förkastningsförsöken blir teorierna därigenom bestyrkta, men aldrig definitivt besannade (ibid.). Det innebär att vi ska undersöka om LMM-modellen och hypoteserna kan härledas till verkligheten där vi ska försöka förkasta dem.

Studien är positivistisk, då vi utvärderar om det finns kausala samband mellan revisorernas agerande och relationen till klienten. Det är möjligt att vi enbart kan studera en samvariation mellan variablerna eftersom vi inte har tillräckliga kunskaper. Studiens resultat kan vara en avbild av verkligheten, men då den är komplicerad blir det ingen exakt avbildning utan en mer strukturlik. Detta kausalitetstänkande är helt främmande för hermeneutiken som inte arbetar med förklaringar utan förståelse. Följaktligen ger hermeneutiken inget stöd för denna uppsats arbetsmetod. (Andersson, 1979)

Uppsatsen är av både kvantitativ och kvalitativ natur. Kvantitativ i den bemärkelsen att enkäten har fasta svarsalternativ, ett så kallat attitydformulär (Christensen, Andersson, Carlsson och Haglund 2001). Med hjälp av enkäten försöker vi upptäcka och mäta samband

mellan olika variabler. Delar av uppsatsen är kvalitativ då respondenterna gavs möjlighet att kommentera sina svar samt att vi har gjort ostrukturerade intervjuer, dels med en handläggare på Revisornämnden, RN, dels med en jurist på Svenska Revisorsamfundet, SRS. Enligt Christensen et al (2001) är det inte möjligt att endera vara kvantitativ eller kvalitativ eftersom verkligheten är både och.

2.2 Avgränsningar

Då tiden är knapp och de ekonomiska ramarna ytterst begränsade, innehåller uppsatsen flera avgränsningar. Vi vänder oss till externa revisorer i Kristianstad och Hässleholm, eftersom möjligheten finns att revisionsbyråerna vill att vi besöker dem och redogör för uppsatsen innan enkäten skickas ut. Vi trodde att vi skulle få en högre svarsfrekvens om revisorerna är verksamma på samma ort som högskolan är belägen på och de därigenom känner en plikt att svara. Genom att undersökningen görs över ett geografiskt begränsat område ges möjligheten att dra generella slutsatser kring populationen. De externa revisorerna ska vara auktoriserade eller godkända. Vi har antagit sambandet, att de med kvinnliga namn är kvinnor, och de med manliga namn är män. I analysmodellen utreder vi enbart punkten e under vänskapshotet i FARs samlingsvolym 2004 del II, som berör mottagande av gåvor och gästfrihet från klienten.

2.3 Kapitelsammanfattning

Kapitlet har handlat om uppsatsens teoretiska metod. Studien utgår från analysmodellen som används för att identifiera revisorns oberoende. Inom analysmodellen har vi avgränsat oss till att beröra vänskapshotet, eftersom det är den del vi anser vara mest otydlig. Studien är deduktiv eftersom uppsatsen utgår från analysmodellen och vår modell, LMM-modellen, för att utvärdera vårt problem. Studien är positivistisk då den avser att utvärdera om det finns samband mellan revisorernas svar på enkätsscenarierna. Då vi både har gjort en enkätundersökning och ostrukturerade intervjuer är studien kvantitativ samtidigt som den är kvalitativ. Uppsatsen har avgränsats till att omfatta externa revisorer i Kristianstad och Hässleholm, vilka är auktoriserade eller godkända. Dessutom avgränsas uppsatsen till att utvärdera punkten e under vänskapshotet i FARs samlingsvolym 2004 del II.

3

Teoretisk bakgrund

I kapitlet förklaras begreppen; oberoende, vilket revisorn ska kontrollera inför och under varje uppdrag; vänskap, med hjälp av Alberoni, Scanzoni och Cottin-Pogrebin samt vår egen uppfattning; vänskapshot, vilket uppkommer då revisorn får en alltför välvillig inställning till

klientens intressen samt FARs rekommenderade motåtgärder, vilka delas in i tre kategorier.

3.1 Oberoende

Begreppet oberoende är svårt att använda fristående eftersom det kan vara lätt att missförstå innebörden. Det finns möjlighet att tro att en person, som använder sitt yrkesmässiga omdöme borde vara fri från alla ekonomiska, finansiella och andra typer av relationer. Detta är omöjligt eftersom alla samhällsmedborgare har relationer till andra. Därför ska innebörden av sådana förhållanden bedömas med utgångspunkt från vad den kunniga och omdömesgilla person med kunskap om alla väsentliga omständigheter skulle förmodas anse vara oacceptabelt (FAR 2004:2 punkt 8.9).

Enligt FAR (2004:2 punkt 8.8, sidan 132) krävs två kriterier för att uppfylla oberoendet:

- A) *”Faktiskt oberoende: Det sinnestillstånd som tillåter en individ att ha en åsikt som inte äventyras av influenser som påverkar det yrkesmässiga omdömet samt att agera med integritet, opartiskhet samt professionell skepticism.”*
- B) *”Synbart oberoende: Att undvika sådana förhållanden och omständigheter som är så betydelsefulla att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, inklusive vidtagna motåtgärder, skulle anta att integriteten, objektiviteten eller den professionella skepticismen hos ett revisionsföretag, eller en person i ett utlåntandeteam, äventyras.”*

FAR skriver i punkt 8.10 att det kan finnas olika omständigheter eller en kombination av dem som är väsentliga. Det är omöjligt att definiera och avgränsa varje situation som skapar ett hot mot oberoendet och ange lämplig motåtgärd. Det kan finnas olika karaktärer på utlåntandeuppdragen och då uppstår olika typer av hot. Exempel på sådana omständigheter är ett för nära släktskap eller en ekonomisk beroendeställning till klienten. Omständigheter och förhållande som hotar oberoendet ska identifieras och bedömas av revisionsföretaget, och de personer som ingår i uppdraget.

Revisorn är skyldig att göra en analys innan uppdraget accepteras och även under uppdragets gång (FAR 2004:2 punkt 8.18). Denna analys ska avse hot mot oberoendet och revisorns vidtagna åtgärder ska baseras på insamlade bevis (ibid.). Revisorn kan bedöma en händelse som obetydlig, fast enbart i sådana fall då den är bagatellartad och utan negativa påföljder (FAR 2004:2 punkt 8.19).

Under vissa förhållanden kan revisorn inneha revisionsuppdrag trots förhållande som strider mot analysmodellen. Det kan vara under särskilda omständigheter eller när det har vidtagits sådana motåtgärder att detta trots allt är möjligt. I tveksamma fall går det att begära förhandsbesked från RN. (Far info nr 7, 2003)

3.2 Vänskap

Då uppsatsen grundar sig på vänskapshot känns det grundläggande att försöka förklara vad vänskap är. Det är inte enkelt att göra eftersom det finns lika många definitioner på vänskap som det finns vänner. Trots det används ordet på ett sätt, som om alla känner till och vet vad det betyder. Vårt språk ger inte stora möjligheter att skilja mellan vänskapsförhållanden, eftersom ordet vän används för att beteckna en lång rad relationer av skiftande närhet och avstånd (Alberoni, 1987). Vänskap är en icke-händelse, alltså en relation som bara uppstår, växer och utvecklas och kanske alltför ofta tar slut (ibid.). Även Scanzoni (1979) menar detta och delar in vänskapprocessen i fem faser enligt nedan:

- *Medvetenhet*, parterna känner till varandra, men har ingen kommunikation med varandra.
- *Upptäckande*, parterna lär känna varandra och överväger framtida utbyte.
- *Expansion*, parterna litat på varandra mer och förtroendet mellan parterna är så starkt att de pratar om privata angelägenheter.
- *Engagemang*, parterna är nöjda med varandra, och sannolikheten är låg för att de vill byta vän.
- *Upplösning*, parterna utvärderar sitt missnöje med varandra. Relationen fortsätter därefter in i en interaktiv fas där parterna diskuterar tidigare erfarenheter och förhandlar kring eventuell fortsättning av relationen (De Ruyter och Wetzels 1999).

En relationen behöver inte följa detta mönster utan en eller flera faser kan hoppas över, det kan även ske en tillbakagång till en tidigare fas (Scanzoni, 1979).

Alberoni (1987) definierar en vän som någon som gör oss rättvisa genom att stå på vår sida och kämpa tillsammans med oss. Vänskap är en relation mellan två självständiga individer och är ett möte mellan två jämlika. Trots olika ekonomiska och sociala förhållande kan de vara vänner enbart om de träffas som två självständiga personer med lika mycket makt och värdighet. Vänskap förknippas i allmänhet med behov och tjänster eftersom vi vänder oss till våra vänner när vi behöver dem. Vi minns dem när vi är i knipa, men det är inte i dessa situationer som den sanna vänskapen uppkommer. (ibid.)

I en vänrelation skulle den ena kunna vara den andres överordnade, men vänskap är en relation mellan två personer som väljer att vara på samma nivå utan att fråga sig vem som är överlägsen. (ibid.)

Vi ställer högre krav på våra vänner än på vår familj, därför att våra vänner är förtroliga av egen fri vilja. De vänner vi har är de människor vi har valt och behöver, det vill säga någon att anförtro sig åt, någon att få råd av och någon som gör åt en det man inte själv kan göra. (Cottin Pogrebin, 1988)

Enligt Cottin Pogrebin (1988) ger vänskap tillfredsställelse på tre plan:

1. Konkreta belöningar i form av råd, pengar och samarbete.
2. Emotionella belöningar, att vi exempelvis diskuterar problem eller bara är tillsammans.
3. Delade intressen, att det bland annat finns gemensamma fritidsaktiviteter eller värderingar.

När vi själva tänker på en vän tänker vi på någon som alltid ställer upp, antingen för att bara prata eller till exempel hjälpa till att flytta. Det är någon som vi litar på och kan prata med om allt. Vi diskuterar olika saker med olika vänner, vilket vi menar är ett tecken på att vi själva delar in våra vänner i olika kategorier, bland annat efter hur mycket vi litar på dem. En vänskap kan också vara falsk beroende på om det finns ett bakomliggande syfte till en påhittad vänskap. En anledning kan vara vänskapen till en överordnad chef, som man vill ha en god relation till inför kommande befordringar.

När blir en person en vän? Vi har fört en diskussion inom gruppen och kommit fram till att detta inte är enkelt att svara på. En vän kan ha funnits genom hela livet precis som någon du lärt känna nyligen. Denna relation mellan två vänner kallar vi vänskap och den ligger på det frivilliga och personliga planet, inte på det affärsmässiga.

Enligt vår mening tar det längre tid att bygga upp och skapa en vänrelation än det tar att rasera den.

3.3 Vänskapshot

Vänskapshot uppkommer när det finns risk att revisorn eller någon i utlåandeteamet får en alltför välvillig inställning till klientens intressen med anledning av nära personliga relationer med klienten, styrelseledamöter, ledande befattningshavare eller anställda (FAR 2004:2 punkt 8.32). Revisorn ska överväga om vänskapshot kan uppstå till följd av en relation eller något familjeband mellan en delägare eller anställd i revisionsföretaget, som inte ingår i utlåandeteamet och en styrelseledamot, ledande befattningshavare eller anställd hos utlåandeklienten med direkt och betydande inflytande över föremålet i granskningen (FAR 2004:2 punkt 8.137).

FAR anger i sin rekommendation 8:32 fem exempel på omständigheter som kan skapa denna typ av hot. Dessa är följande:

- a) att en person i utlåandeteamet har någon närstående eller familjemedlem som har styrelseuppdrag eller en ledande befattning hos utlåandeklienten

- b) att en person i utlåandeteamet har en närstående eller familjmedlem som genom sin anställning hos utlåandeklienten direkt kan påverka föremålet för granskningen
- c) att en före detta delägare i revisionsföretaget har ett styrelseuppdrag eller en ledande befattning hos utlåandeklienten eller en anställning som innebär att han eller hon direkt kan påverka föremålet för granskningen
- d) att en person i ledande ställning i utlåandeteamet har arbetat med utlåandeklienten under lång tid, och
- e) mottagande av gåvor eller gästfrihet från utlåandeklienten, dess styrelseledamöter, eller ledande befattningshavare eller anställda om inte värdet är uppenbart obetydligt.

Enligt FARs rekommendation punkt 8.136 kan dessutom vänskapshot uppstå om en person i utlåandeteamet har en annan nära relation än familjeband till någon som är styrelseledamot, ledande befattningshavare eller är anställd hos utlåandeklienten och som har direkt och betydande inflytande över granskningen. Övervägningen om det föreligger vänskapshot ska också ske för delägare eller anställda som inte är med i utlåandeteamet (FAR 2004:2 punkt 8.137).

Det kan även föreligga vänskapshot om en tidigare styrelseledamot, ledande befattningshavare eller anställd hos utlåandeklienten ingår i utlåandeteamet. Detta gäller i synnerhet när en person i utlåandeteamet ska rapportera om ett sakförhållande som han eller hon själv har förberett. Det berör även delar av finansiella rapporter som han eller hon har värderat hos utlåandeklienten. (FAR 2004:2 punkt 8.143)

3.4 Motåtgärder mot hot av oberoende

De motåtgärder som är lämpliga för att undanröja hoten eller reducera dem till en acceptabel nivå beror på vilken typ av hot det är, det specifika uppdragets natur, syftet, sakförhållandet och vem som är avsedd att använda utlåandet (FAR 2004:2 punkt 8.13). Revisorns motåtgärder ska dokumenteras tydligt och måste närmare redogöras för i de sakförhållanden som lett fram till bedömningen av hotet som förekommit (Far info nr 7, 2003).

Enligt Langsted (1999) finns det inget riktigt sätt att säkra oberoendet på. Det finns många sätt, som var för sig kan vara möjliga och i de olika sammanhangen riktiga.

I FAR 2004:2 punkterna 8.36-8.42 delas motåtgärderna in i tre kategorier som beskrivs nedan i grova drag:

- a) Motåtgärder som skapats av yrkeskåren, genom lagstiftning eller någon annan reglering. Det innebär att det finns krav på utbildning, praktik och erfarenhet för inträde i yrkeskåren och krav på fortsatt utbildning efter inträdet. Det finns även yrkesmässiga rekommendationer, kontroller av efterlevnad samt om dessa inte följs disciplinära åtgärder.

b) Motåtgärder hos klienten i ett utlåtandeuppdrag.

Det innebär att någon som inte ingår i ledningen godkänner utnämningen när en utlåtandeklients ledningsgrupp utser revisionsföretag och att klienten i ett utlåtandeuppdrag har personal som är kompetent att fatta beslut som påverkar företagets styrning.

c) Motåtgärder inom revisionsföretagets egna system och rutiner.

Det innebär ett tydligt ledarskap som poängterar vikten av oberoende och förväntningen att revisionsföretaget ska verka i allmänhetens intresse. Det ska också finnas dokumenterade anvisningar för att kunna identifiera hot mot oberoendet och analysera vikten av dessa hot.

Utöver ovanstående finns det specifika motåtgärder, exempelvis granskning av utfört arbete eller rådgivning av ytterligare en kvalificerad revisor. Detta ska göras av någon som står utanför utlåtandeteamet. Andra motåtgärder är involverande av ett annat revisionsföretag för att utföra eller upprepa en del av utlåtandeuppdraget eller att skilja en person från utlåtandeteamet när hans eller hennes intressen eller relationer utgör ett hot mot oberoendet. En motåtgärd som kan få ny innebörd är rotation av erfaren personal. (FAR 2004:2 punkt 8.42) I Far info nummer 9, år 2004, framkommer EU-kommissionens förslag till revisorsrotation att när det varit samma huvudansvarige revisor i sju år ska byte ske. Denne får inte återkomma till samma uppdrag förrän efter fem år.

När tillgängliga motåtgärder inte är tillräckliga för att undanröja eller reducera hoten till en acceptabel nivå, eller när revisionsföretaget väljer att inte undanröja aktiviteterna eller intressena som gör att hoten uppkommer, är den enda utvägen att avböja eller avsäga sig utlåtandeuppdraget. (FAR 2004:2 punkt 8.43)

RN är en statlig tillsynsmyndighet för godkända eller auktoriserade revisorer. Nämnden har till uppgift att bland annat se till att revisionsverksamheten är av god kvalitet och uppfyller de högt ställda etiska kraven. Nämnden prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det har ifrågasatts om revisorn följt reglerna för yrket, till exempel att revisorn inte har gjort anmärkning i revisionsberättelsen eller inte har varit oberoende. Både allmänheten och myndigheter kan komma med anmälningar. Beroende på hur allvarligt fallet är, kan nämnden meddela erinran eller varning, utdöma straffavgift eller upphäva auktorisationen eller godkännandet. (FARs Revisionsbok 2004)

3.5 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel förklaras begreppen oberoende, vänskap, vänskapshot och dess motåtgärder. Oberoende delas av FAR in i faktiskt eller synbart. Revisorn är skyldig att kontrollera sitt oberoende till klienten både innan uppdraget antas och under dess gång. Det är omöjligt att definiera och avgränsa varje situation som skapar ett hot mot oberoendet och ange lämplig motåtgärd. Trots att revisorn har ett förhållande som strider mot analysmodellen kan uppdraget ändå fortfarande innehas. Särskilda omständigheter eller vidtagna motåtgärder gör detta möjligt. Vänskap försöker vi definiera med hjälp av Alberoni, som menar att det ofta förknippas med behov och tjänster eftersom vi vänder oss till våra vänner när vi behöver dem. Scanzoni delar in vänskapsprocessen i fem faser; medvetenhet, upptäckande, expansion,

engagemang samt upplösning. Enligt Cottin-Pogrebin ger vänskap tillfredsställelse på tre plan; konkreta belöningar, emotionella belöningar och delade intressen. Vänskapshot beskrivs av FAR som en risk för att revisorn har en nära relation med klienten och blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen. Motåtgärderna till detta delas av FAR in i tre kategorier; a) de som skapats av yrkeskåren, genom lagstiftning eller annan reglering, b) hos klienten i ett utlåtandeföretag, samt c) de inom revisionsföretaget egna system eller rutiner. När motåtgärderna inte är tillräckliga eller när revisionsföretaget väljer att inte undanröja aktiviteterna eller intressena som gör att hoten uppkommer, är den enda utvägen att avböja eller avsäga sig utlåtanuppdraget.

4

Teori

I detta kapitel presenteras analysmodellen som används för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. I litteraturen diskuteras vänskapshotet endast förbigående. Av denna anledning konstruerade vi en egen modell, LMM-modellen, som vi använder för att utforma våra åtta hypoteser.

4.1 Analysmodellen

Den 1 januari 2002 blev Sverige det första landet i världen att lagstadga analysmodellen genom Revisorslagens införande. Analysmodellen används för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Revisorslagen och dess förarbete ger dock endast begränsad vägledning om hur analysmodellen ska tillämpas. När det gäller vilket resultat som prövningen bör leda fram till i varje enskilt fall har det mesta lämnats öppet för utveckling genom god revisorssed och praxis. (FARs Samlingsvolym 2004)

Den 21§ i Revisorslagen anger fem tänkbara hot mot revisorns oberoende; egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap och skrämsel (Jönsson, 2004). Det kan även finnas andra förhållande som gör att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas (FARs Revisionsbok, 2004).

Egenintressehotet innebär att revisorn har ett direkt eller indirekt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Det kan till exempel vara ett arvode från en av byråns klienter som blir alltför betydande i förhållande till byråns övriga intäkter. Ett annat exempel kan vara när någon på byrån har planer på eller har fått erbjudande om anställning hos klienten. (Jönsson, 2004)

Självgranskningshotet avser rådgivning vid sidan om revisionsuppdraget, men som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Här avses även sådana fall, då revisorn tidigare haft anställning hos revisionsklienten. (ibid.)

Partställningshotet innebär att revisorn inte får företräda eller ha företrätt sin uppdragsgivare i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet. (ibid.)

Vänskapshotet syftar på vänskap och nära sociala relationer mellan revisorn och klienten. Det kan vara en relation som har pågått under flera år, men likväl kan det vara en nyvunnen vänskap som lett till täta sociala kontakter. En mångårig relation mellan revisorn och dess klient bör leda till att varningslampan tänds! (ibid.)

Skrämselhot innefattar obehagliga hot och påtryckningar på revisorn från uppdragsgivaren eller annan. (ibid.)

När revisorn går igenom analysmodellen för sina uppdrag och hittar någon omständighet vilken kan tänkas åsidosätta förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet är huvudregeln att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. När prövningen görs är det viktigt att denna dokumenteras (Far info nr 7-2003 punkt 254). Det räcker inte enbart att ange att ett hot har bedömts. Det måste även anges vilka omständigheter hotet grundats på (ibid.). Dock finns det ett undantag i 21§ Revisorslagen:

”Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådan åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.”

Under år 2003 yttrade sig Christer Lefrell kritiskt i tidskriften Balans nummer åtta/nio angående analysmodellen. Han tyckte att mer borde ha gjorts i frågan om revisorns oberoende. Han sa att ingen visste vart analysmodellen skulle leda och att den var svår att tillämpa. Christer Lefrell ansåg att det kommer att krävas mycket tid från branschen och RN innan en praxis har byggts upp för att visa var gränserna går och veta hur tillämpningen skall ske. Eftersom det har förflutit så kort tid sedan analysmodellen introducerades är det oklart om det har utvecklats en praxis eller inte. Genom vår studie kommer vi att få reda på om det finns en gemensam praxis för revisorerna i Kristianstad och Hässleholm när vi analyserar enkätsvaren.

Däremot ansåg Edling (2001) att analysmodellen kommer bli ett mycket bra instrument för att säkerhetsställa hur arbetet ska ske för att motverka hotbilden. Trovärdigheten ökar mot omvärlden när en revisor avgår eller tackar nej till ett uppdrag med hjälp av en genomförd prövning enligt analysmodellen och då väcks respekt hos uppdragsgivaren (Holm, 2001).

4.2 LMM-modellen

Vi ska utvärdera om det föreligger en skillnad i revisorns agerande när revisorn har en vänrelation till klienten än då revisorn har en klientrelation till klienten. Dessutom studerar vi om agerandet skiljer sig åt mellan kvinnliga och manliga revisorer. I litteraturen diskuteras vänskapshotet endast förbigående och vi fann inte någon modell som beskriver de problem som vi försöker utvärdera. Av denna anledning konstruerade vi en egen modell, LMM-modellen som står för initialerna i förnamnen till författarna till denna uppsats. Modellen ligger till grund för våra hypoteser där vi hävdar att det finns en skillnad i revisorns agerande beroende på vilken relation som finns till klienten. Dessutom menar vi att det finns en skillnad mellan kvinnliga och manliga revisorers agerande.

Modellen innehåller fyra olika grupper; kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten (1), manliga revisorer med en vänrelation till klienten (2), kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten (3), manliga revisorer med en klientrelation till klienten (4).

	Kvinnlig revisor	Manlig revisor
Vänrelation	1	2
Klientrelation	3	4

Figur 1. LMM-modellen.

Definitionen av vän i LMM-modellen är en person som är klient och genom samarbetet med revisorn har blivit en vän. Personer som väljer revisorn för att de är vän med honom eller henne innan uppdraget påbörjas ingår inte i vår modell, eftersom revisorn inte kan anta ett sådant uppdrag enligt FARs yrkesetiska regler. Klienten i denna modell är en person som revisorn enbart har en arbetsrelation med, ingen vänrelation. Enligt vår mening ska relationen mellan revisorn och klienten finnas i ruta 3 eller 4 i modellen. Efter en tid är det möjligt att relationen övergår till vänskap, ruta 1 eller 2, då är risken för vänskapshot som störst.

I vår enkät kan respondenterna endast svara ja eller nej. Om de svarar ja anser vi att de har accepterat något som enligt FARs yrkesetiska regler inte är acceptabelt. När vi jämför grupperna mot varandra så är hypoteserna utformade på det vis att den grupp vi tror är mest benägna att svara ja på scenarierna är de som har störst acceptans för vad som är tillåtet agerande. Eftersom vi har en teoribakgrund som belyser samtliga hypotesers bakgrund följer här nedan endast ett kortare resonemang före varje hypotes.

Vi tror att män och kvinnor umgås på olika sätt. När kvinnor umgås med sina vänner är det vanligt att de tar med hela familjen i vänrelationen. Det vill säga att själva aktiviteten är inte viktig, utan det som är av betydelse är att alla är med i gemenskapen, både partnern och barnen. Män umgås gärna själva, det vill säga killgänget gör saker utan de övriga familjemedlemmarna. För männen är aktiviteten viktigare, till exempel att gå på ishockey eller ta en pubbrunda.

När två personer har blivit vänner vill de ställa upp för sin vän om den har problem. Denna vilja att hjälpa till kan göra att revisorn överskrider gränserna för vad som är tillåtet. Vi tror att revisorer oavsett kön med en vänrelation till klienten är den grupp med störst risk för att vänskapshot uppstår.

H 1: Vänskapshotet är störst när revisorn har en vänrelation till klienten.

När det gäller männens beteende tror vi att de testar gränserna mer, vågar mer och är större risktagare, till exempel att köra så fort som möjligt för att se hur fort den nya bilen går. Kvinnor som har avancerat inom arbetet känner att de måste göra rätt. De är rädda för att göra fel och därigenom förlora jobbet. Därför tror vi att vänskapshotet är större bland männen än hos kvinnorna.

H 2: Manliga revisorer är mer benägna att svara ja än kvinnliga.

När revisorn är kvinna anser vi att risken för vänskapshot är störst när det finns en vänrelation till klienten.

H 3: Kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten.

När det gäller de manliga revisorerna tror vi att det är störst risk för vänskapshot när den manliga revisorn har en vänrelation till klienten.

H 4: Manliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än manliga revisorer med en klientrelation till klienten.

När klienten har blivit vän med revisorn anser vi att män är den grupp för vilken risken för vänskapshot är störst.

H 5: De manliga revisorerna är mer benägna att svara ja än de kvinnliga revisorerna när det finns en vänrelation till klienten.

Vi tror att kvinnliga revisorer har enklare att hålla sig inom ramen för vad som får göras än vad manliga revisorer har.

H 6: De manliga revisorerna är mer benägna att svara ja än de kvinnliga när det finns en klientrelation till klienten.

Vi tror att när den manliga revisorn är vän med sin klient utgör detta det största hotet och en kvinnlig revisor med en klientrelation är den grupp där risken för vänskapshot är minst.

H 7: Manliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än kvinnliga revisorer med klientrelation till klienten.

När vi ställer manliga revisorer med en klientrelation till klienten mot kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten är det svårt att avgöra i vilken grupp hotet är som störst. Det är svårt att avgöra om det är revisorns kön eller relationen till klienten som är den avgörande faktorn. Vi tror därför att vänskapshotet kan vara lika stort i de båda grupperna.

H 8: Manliga revisorer med en klientrelation till klienten är lika benägna att svara ja som kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten.

4.3 Kapitelsammanfattning

Sverige var det första landet i världen att lagstadga analysmodellen genom Revisorslagens införande. Analysmodellen används för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Den ger endast begränsad vägledning om hur analysmodellen ska tillämpas, det mesta har lämnats öppet för utveckling genom god revisorssed och praxis. Analysmodellen tar upp fem tänkbara hot; egenintresse, självgranskning, partställning, vänskap och skrämsel. Huvudregeln är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget när det finns någon omständighet som åsidosätter dennes förtroende. Analysmodellen har anhängare som tycker att den säkerhetsställer arbetet för att motverka hotbilden och motståndare som menar att det är svårt att tillämpa och det kommer att ta lång tid för branschen att utveckla en gemensam praxis.

I litteraturen diskuteras vänskapshotet endast förbigående och vi fann inte någon modell som beskriver de problem som vi försöker utvärdera. Av denna anledning konstruerade vi en egen modell, LMM-modellen, som delar in respondenterna i fyra grupper; kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten, manliga revisorer med en vänrelation till klienten, kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten samt manliga revisorer med en klientrelation till klienten. Slutligen presenteras våra åtta hypoteser som har utformats från LMM-modellen.

5

Empirisk metod

I detta kapitel beskriver vi tillvägagångssättet för uppsatsen, tankegångarna bakom enkäten, val av vilka som ingår i målpopulationen och slutligen presenteras testmetoden, där det redogörs för Chitvå-testet, nollhypoteserna samt begreppen signifikans, validitet och reliabilitet.

5.1 Uppsatsens metod

Undersökningen i uppsatsen handlar om vänskapshotet mellan en revisor och dess klient. Detta hot gäller för vänner som revisorn blir vän med genom arbetet. Vi bortser från vänner som fanns innan arbetsrelationen uppkom, en revisor ska inte anta ett uppdrag där det sedan tidigare finns en vänrelation. Som vi har skrivit tidigare anser vi att det inte föreligger några svårigheter att kontrollera vilka som är ens släkt och var tidigare anställning funnits, därför väljer vi att inte undersöka detta. Utan vi vill istället titta närmare på vänrelationer som uppstår mellan revisorn och dennes klient under arbetets gång.

För att få en bättre bakgrund till scenarierna i enkäten tog vi kontakt med RN och SRS genom att skicka e-post med ett antal frågor. En handläggare på RN och en jurist på SRS besvarade de översända frågorna. Svaren de lämnade var deras personliga åsikter. Vi gavs också möjlighet att göra intervjuer med dem, dessa genomfördes per telefon och var ostrukturerade.

Vi skickade även enkäten till en godkänd revisor för att använda honom som testpilot och få hans åsikter kring denna. Detta gjorde vi för att kontrollera att scenarierna i enkäten skulle vara relevanta, begripliga och inte orsaka misstolkningar. Testpilotens svar är en tolkning av FARs yrkesetiska regler utifrån en yrkesverksam revisors synsätt. Saunders, Lewis och Thornhill (2003) skriver att syftet med att använda sig av en testpilot är att förbättra enkäten så att problemen undviks för respondenterna när de ska besvara frågorna. Även Körner och Wahlgren (1996) instämmer i detta resonemang och menar att det är dumt att tro att allting har tänkts på i förväg. Om en provundersökning utförs ges möjlighet att testa frågeformuläret samt upptäcka och rätta till andra misstag som har begåtts i planeringen. (ibid.)

Ovan nämnda personer vi har varit i kontakt med har varit ytterst välvilligt inställda och varit till stor hjälp. Vi har vid ett flertal tillfällen varit i kontakt med FAR för att få deras synpunkter och kommentarer på enkäten. Tyvärr ville kontaktpersonen på FAR inte svara på enkäten utan ville att vi skulle kontakta revisorerna ute på fältet istället. Vi förklarade att detta redan var gjort, men att vi även gärna ville ha deras åsikt. Trots denna förklaring har vi inte fått några svar från dem. För att få en systematisk struktur på uppsatsen har vi använt oss av

Håkansson (2001), som har varit till hjälp för exempelvis frågor kring källhänvisningar, referenslistan samt allmänna frågor kring uppsatsens utformning.

5.2 Undersökningsmetod

Vi valde att bygga vår uppsats på en enkätundersökning. Först tog vi kontakt med revisionsbyråerna för att kontrollera om det var möjligt att få använda deras auktoriserade eller godkända revisorer som respondenter. Enkäten skickades till respondenterna via E-post eftersom det var det billigaste alternativet för oss. Om enkäten hade skickats per post skulle det gå åt tid enbart för att frakta enkäten fram och tillbaka, dessutom ska Posten ha betalt för att utföra detta arbete. Att skicka enkäten via E-post gjorde det möjligt för revisorerna att besvara enkäten direkt och sända den tillbaka till oss redan samma dag. Detta bevisades genom att innan samtliga enkäter var utsända hade redan det första svaret inkommit! Att skicka en elektronisk enkät istället för att sända den via post gör att det är mindre risk att den slarvas bort än om den hade legat på skrivbordet.

Nackdelarna med en enkätundersökning är att den kan upplevas tråkig och opersonlig vilket kan leda till en låg svarsfrekvens. Det hade då kunnat passa bättre med intervju där det dessutom kunnat ställas följdfrågor. En annan negativ faktor kan vara att respondenterna inte förstår scenarierna. Detta har vi försökt motverka genom att vi lämnat våra telefonnummer och vår E-postadress. Vi valde att inte göra en besöksintervju eftersom vi trodde att svaren inte skulle bli lika ärliga som om respondenterna sitter ensamma då de fyller i enkäten.

Valet att göra en telefonintervju med revisorerna föll bort eftersom vi tror svaren blir ärligare och intervjuareffekten undviks genom att skicka ut en enkät. Dessutom skulle det ta för mycket tid att först ringa och sedan hitta en passande tid för revisorn att göra intervjun. Vi kunde även hälsat på revisorerna och överlämnat enkäterna personligen, problemet skulle då vara att det är sällan som alla är inne samtidigt på byrån och att vi har fyra olika enkäter att fördela. Det var därför enklare att först samla in alla adresser för att sedan fördela dem enligt LMM-modellens fyra grupper med ungefär lika många respondenter i varje grupp.

Med enkäten följde ett brev där vi talade om vilka vi var och vad respondenternas svar skulle användas till. Vi poängterade att deras uppgifter skulle behandlas konfidentiellt. När deras svar ankom sparade vi dem på en cd-skiva och plockade samtidigt bort deras adressuppgifter för att svaren inte skulle kunna kopplas till någon enskild individ.

Efter en vecka skickade vi en påminnelse för att försöka öka svarsfrekvensen. Det var enkelt att sända påminnelsen eftersom vi prickade av på en lista med respondenternas E-postadresser efter hand som de svarade. De som inte svarade efter den första påminnelsen fick ännu en påminnelse. Precis som den första gav även den andra påminnelsen fler svar.

5.3 Enkätens utformning

För att kunna besvara hypoteserna delades respondenterna in i fyra olika grupper enligt LMM-modellen. För varje respondentgrupp modifierades enkäten en aning, de kvinnliga respondenterna fick en kvinnligt namngiven klient i sin enkät och de manliga respondenterna en klient med manligt namn. Vi valde att revisorerna skulle vara av samma

kön som klienten, eftersom vi trodde att detta skulle ge en mer vänliknande kontakt. Vi skulle också kunnat göra en mix av könen på klienterna så att hälften var av samma och hälften av motsatt kön. Vi bortsåg från denna möjlighet då vi var av den åsikten att klientens kön skulle bli en variabel som var osäker att analysera då populationen är liten till antalet. Kvinnorna och männen delades in i två grupper, vänrelation respektive klientrelation till klienten. De tilldelades olika inledningstexter till enkäten för att klargöra vilken relation som fanns till klienten. Denna indelning var även till hjälp för oss att inte sammanblanda begreppen klient och vän.

Svarsalternativen var konstruerade så att respondenterna tvingades ta ställning genom att de endast gavs två fasta svarsalternativ, ja eller nej. Vi gjorde detta valet för att undvika svar av svävande karaktär som till exempel "det beror på" eller "vet inte". Vi trodde att det skulle gå fortare att besvara en enkät med fasta svarsalternativ och därigenom få en högre svarsfrekvens. Vi ville också underlätta för oss själva genom att få klara svar och inte behöva tolka deras svar till ja eller nej. Det gavs ändå en möjlighet för respondenterna att ge längre och motiverade svar efter varje scenario. Anledningen till att vi valde att ge dem möjlighet att kommentera sina svar var att vi ville få ta del av resonemangen kring deras svar.

I enkäten har vi konstruerat åtta olika scenarier. Vi har formulerat så korta och lättförståeliga scenarier som möjligt, för att undvika misstolkningar. Nedan presenterar vi scenarierna och talar om våra tankar bakom dem.

1. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att Christina på egen hand har lånat pengar av företaget för att betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.
2. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att företaget har erbjudit och lånat ut pengar till Christina för att hon ska betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Scenarierna ett och två behandlar båda förbjudna lån enligt Aktiebolagslagen 12:7§. Skillnaden mellan scenarierna är att i scenario ett tar företagaren själv ut pengarna från företaget och i scenario två blir företagaren erbjuden lånet av företaget. Eftersom båda handlingarna är förbjudna i sig själva kan svaren bara bli nej och värdet på lånet spelar ingen roll. I efterhand upptäckte vi en fadäs nämligen att vi glömt skriva "AB" efter "Bengts Bil" i enkäterna. Lyckligtvis var detta av underordnad betydelse då respondenterna i sina kommentarer angett lagrummet Aktiebolagslagen 12:7§.

3. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en kockkniv som uppskattningsvis är värd 1000 kr. Revisorn tackar och tar emot gåvan.
4. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en glasskål från Orrefors och värdet på denna uppskattas till 5000 kronor. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Scenarierna tre och fyra handlar om gåvor som revisorn tar emot från klienten. Enligt FARs yrkesetiska regler ska värdet på en mottagen gåva vara obetydligt. Vi tycker att båda gåvorna har ett värde som är betydande. Om vi hade konstruerat två scenarier där den ena inrymde en

gåva med värde på exempelvis 100 kronor och den andra en dyrare gåva för exempelvis 5 000 kronor trodde vi det skulle tolkas som två självklara svar. Det vill säga att gåvan på 100 kronor skulle anges ha ett obetydligt värde, medan den för 5 000 kronor skulle ha ett betydande värde. Istället använde vi oss av två gåvor som vi anser är av betydande värde. Vi trodde att dessa alternativ skulle medföra att revisorerna tänkte efter mer vad de anser att obetydligt värde på gåvor är.

5. Christina frågar revisorn om hon vill följa med på en studieresa till Asien för att träffa nya leverantörer. Revisorn tackar ja och följer med.

6. Christina äger en segelbåt och frågar om revisorn och hennes familj vill följa med på en weekend i skärgården. Revisorn tackar ja och följer med.

Scenarierna fem och sex handlar om klientens gästfrihet där denne erbjuder revisorn att följa med på resor. I scenario fem var vår tanke att revisorn lättare skulle tacka ja till en studieresa om relationen till klienten är av vänskapskaraktär än om det är en klientrelation. Scenario sex behandlar revisorn som antar klientens gästfrihet och följer med på en privat segelresa. Vi menar att en sådan resa skulle leda till en alltför nära social relation. Denna resa saknar möjlighet att koppla resan till arbetet, medan denna möjlighet finns i scenario fem.

7. Christina och revisorn stöter på varandra på gatan utanför restaurangen ”Glada Kocken”. De äter tillsammans och diskuterar revisorns renovering av sin sommarstuga. När notan kommer in betalar Christina utan omsvep med sitt företagskort. Vid revisionen märker revisorn att Christina låtit företaget betala lunchen, men vidtager ingen åtgärd.

Scenario sju behandlar en lunch som inte är att betrakta som affärsmässig då revisorn och klienten enbart diskuterar frågor av privat natur. Trots det obetydliga värdet anser vi ändå att det är fel av revisorn att inte själv betala lunchen eftersom den inte är att betrakta som affärsmässig.

8. Revisorn funderar på att köpa en bil av Christina. Christina lägger upp en räntefri amorteringsplan. I normala fall utgår ränta. Revisorn beslutar sig för att köpa bilen.

Scenario åtta talar om att revisorn tack vare sin relation till klienten får en mer fördelaktig ränta vid ett bilköp. Frågan vi även ställde oss var om revisorn över huvudtaget skulle köpa en bil av sin klient eller inte. Vi ansåg att det inte förelåg något hot så länge köpet gjordes på samma villkor som övriga köpare. Problemet handlar om den ekonomiska fördel det innebär med ett räntefritt lån som revisorn tackar ja till.

5.4 Urval

Målpopulationen för vår undersökning är auktoriserade eller godkända revisorer som är verksamma i Kristianstad och Hässleholm. Bland dessa gjorde vi ett icke-sannolikhetsurval enligt Christensen et al (2001) då vi utgick från Eniros hemsida. Vi kontaktade samtliga revisionsbyråer som fanns med och frågade om det gick bra att använda deras auktoriserade eller godkända revisorer som respondenter, varav ett fåtal avböjde. Eftersom nästan samtliga av de auktoriserade eller godkända revisorer på revisionsbyråerna i Kristianstad och Hässleholm är med i undersökningen anser vi oss ha möjlighet att dra generella slutsatser

kring dessa revisorer. Det är däremot inte möjligt att dra slutsatser om revisorer i hela landet (ibid.). I och med vårt icke-sannolikhetsurval föreligger det en undertäckning av målpopulationen eftersom det kan finnas andra auktoriserade eller godkända revisorer som inte ingår i vår undersökning (ibid.). Exempel på detta är revisionsbyråer som inte fanns med på Eniros hemsida. Vi bedömer dock detta antal som väldigt litet jämfört med de som ingår i vår undersökning. I urvalet ingick 10 kvinnliga revisorer och 39 manliga.

5.5 Testmetod

För att testa materialet har vi valt Chitvå-testet som möjliggör en kontroll av sannolikheten för att två variabler är sammankopplade. Testet grundas på en jämförelse mellan de observerade värdena och med de som kan förväntas om värdena är oberoende av varandra. (Saunders et al, 2003)

När vi konstruerade följande nollhypoteser (H_0) ligger fördelningen av andelen ja-svar mellan grupperna revisorer med vänrelation till klient och revisorer med en klientrelation som grund.

Det föreligger ingen skillnad i revisorns agerande då det finns en vänrelation (μ_1) till klienten än om det finns en klientrelation (μ_2).

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

Andelen ja-svar är störst bland de revisorer som har en vänrelation till klienten.

$$H_1: \mu_1 > \mu_2$$

Det föreligger ingen skillnad mellan kvinnliga (μ_1) och manliga (μ_2) revisorers agerande när det finns en vänrelation till klienten.

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

Bland de revisorer med en vänrelation till klienten är andelen ja-svar störst bland de manliga revisorerna.

$$H_1: \mu_1 < \mu_2$$

Med signifikansnivå, α , menas sannolikheten att förkasta H_0 då den är riktig. Vid hypotesprövning finns alltid risken att förkasta hypotesen fast den är sann. För att minska risken att hypotesen förkastas väljs värdet på α vanligen till 5, 1 eller 0,1 procent, det är inte möjligt att eliminera α helt. För att veta om nollhypotesen kan accepteras måste det kritiska värdet bestämmas i förväg. Det görs genom att signifikansnivå väljs och antalet frihetsgrader beräknas. (Körner, 1985) Frihetsgraderna talar om hur många variabler som kan varieras när det görs statistiska beräkningar (Saunders et al, 2003).

Det kritiska värdet avgör gränserna för det kritiska området, och var detta hamnar påverkas av mothypotesen, det vill säga om den är en- eller tvåsvansad. Komplementet till det kritiska området kallas acceptansområde. Om H_0 hamnar i det kritiska området finns det två möjligheter att tolka detta. Den första är att det bestäms att H_0 är falsk och den förkastas. Den andra är att det förklaras att en ovanlig och osannolik händelse har inträffat och H_0

accepteras. Det vanliga är att den första förklaringen väljs. (Siegel, 1956) Trots att H_0 accepteras är inte detta ett bevis för att den är sann. Det går endast att säga att H_0 inte funnits felaktig; den accepteras alltså tills vidare. (Körner, 1985)

Hypotesprövningen leder fram till att antingen accepteras H_0 eller förkastas den till förmån för mothypotesen. Då H_0 antingen är sann eller falsk kan hypotesprövningen förutom ett korrekt beslut resultera i två typer av felbeslut, typ I-fel och typ II-fel. (ibid.)

	Beslut	
	H_0 accepteras	H_0 förkastas
H_0 sann	Korrekt beslut	Typ I-fel
H_0 falsk	Typ II-fel	Korrekt beslut

Figur 2. Illustration av uppkomsten av typ I-fel och typ II-fel (Körner, 1985, s 87)

Typ I-fel innebär att en korrekt H_0 förkastas, och sannolikheten för detta betecknas med α . Medan sannolikheten för typ II-fel betecknas med β och med det menas att en felaktig nollhypotes accepteras. β används för att bestämma testets styrka, som anger sannolikheten att

förkasta en felaktig H_0 . Finns möjligheten att välja mellan olika test, är det bästa valet det test med störst styrka. Ett ensvansat test är starkare än ett tvåsvansat. (ibid.)

När α och storleken på stickprovet, N , är kända kan β bestämmas. Det råder ett omvänt förhållande mellan sannolikheten att begå de två typerna av fel, en ökning av α minskar β vid samma storlek på N . Om risken ska reduceras för de båda typerna av fel, måste N ökas. (Siegel, 1956)

Validitet är ett mått på att det som avses att mätas verkligen mäts. Noggrannhet vid mätningen är viktigt så att det slumpmässiga felet i mätvärdet inte blir större än nödvändigt. Det ställs krav på tillförlitlighet eller reliabilitet hos mätvärden. (Körner & Wahlgren, 1996) Eftersom vänskapshotet är svårt att kontrollera tror vi att det är minst lika svårt att mäta det. Vi har försökt öka validiteten genom att använda en testpilot på enkäten för att se hur en yrkesverksam revisor tolkar frågorna och därigenom avgöra om vi mäter det vi vill mäta.

Reliabiliteten anger pålitligheten hos uppmätta värden i en undersökning, vilket bekräftas genom att detta kan upprepas med likartat resultat. Reliabiliteten påverkas av olika faktorer; vilket mätinstrument som används, personen som utför mätningen, omgivningen kring mätningen och objektet som undersöks. (Körner & Wahlgren, 1996) Reliabiliteten i vår undersökning är hög då vi tror att samma svar skulle erhållas om undersökningen gjordes på nytt. Detta grundar vi på att vi inte påverkar respondenterna då enkäten sänds via E-post och

vi aldrig har någon personlig kontakt med dem. Respondenterna besvarar enkäten när de har tid och de befinner sig i en bekant miljö. En omständighet som kan leda till lägre reliabilitet är att respondenterna kan ändra åsikt till nästa gång undersökningen genomförs då de samlar på sig nya erfarenheter över tiden.

5.6 Kapitelsammanfattning

Undersökningen i uppsatsen handlar om vänskapshotet mellan en revisor och dess klient. Vi vill titta närmare på vänrelationer som uppstår mellan revisorn och dennes klient under arbetets gång.

För att få en bättre bakgrund till scenarierna i enkäten tog vi kontakt med RN och SRS. En handläggare på RN och en jurist på SRS besvarade frågorna med deras personliga svar. Vi skickade även enkäten till en godkänd revisor för att använda honom som testpilot och få hans åsikter kring denna. Detta gjorde vi för att få en tolkning av FARs yrkesetiska regler utifrån en yrkesverksam revisors synsätt.

Vi valde att bygga vår uppsats på enkät som skickades till respondenterna via E-post eftersom fördelarna är; det var billigast, tidsbesparande och mindre risk för att enkäten slarvas bort. Nackdelar med en enkätundersökning är att den kan upplevas tråkig, opersonlig eller att respondenterna inte förstår scenarierna.

Enkäten består av åtta olika scenarier som behandlar en revisors agerande. Svartalternativen i enkäten är konstruerade så att respondenterna tvingas ta ställning genom att de endast ges två fasta svartalternativ, ja eller nej. Efter varje scenario ges det möjlighet för respondenterna att ge längre och motiverade svar.

Målpopulationen för vår undersökning är auktoriserade eller godkända revisorer som är yrkesverksamma i Kristianstad och Hässleholm. Bland dessa gjorde vi ett icke-sannolikhetsurval och därmed föreligger det en undertäckning av målpopulationen. Det kan finnas andra auktoriserade eller godkända revisorer som inte ingår i vår undersökning, exempelvis revisionsbyråer som inte fanns med på Eniros hemsida som vi använde oss av.

Vi har valt att använda Chitvå-testet eftersom det möjliggör en kontroll av sannolikheten för att två variabler är sammankopplade.

Signifikansnivån, α , är möjligheten att ett statistiskt test ger ett värde som gör att nollhypotesen förkastas när den i själva verket är sann. Detta innebär att signifikansnivån indikerar möjligheten att begå ett typ I-fel. β är möjligheten att det statistiska testet ger ett värde som gör att nollhypotesen blir accepterad när den egentligen är falsk. β talar alltså om risken att begå ett typ II-fel. Testets styrka talar om möjligheten att förkasta H_0 när den är falsk, och alltså ska förkastas. Styrkan är kopplad till det valda statistiska testets sort. Ett ensvansat test är starkare än ett tvåsvansat test. Ett tests styrka ökar med stickprovsstorleken.

Validitet är ett mått på att det som avses att mätas verkligen mäts. Noggrannhet vid mätningen är viktigt så att det slumpmässiga felet i mätvärdet inte blir större än nödvändigt Vi har

försökt öka validiteten genom att använda en testpilot på enkäten för att se hur en yrkesverksam revisor tolkar scenarierna och därigenom avgöra om vi mäter det vi vill mäta.

Reliabiliteten är ett mått som talar om att samma svar skulle fås av respondenterna om samma frågor skulle ställas en gång till. Reliabiliteten påverkas av olika faktorer; vilket mätinstrument som används, personen som utför mätningen, omgivningen kring mätningen och objektet som undersöks.

6

Empiriska resultat

Kapitlet inleds med en presentation av fördelningen på enkätens totala antal svar; 16,1 procent ja, 82,3 procent nej och ett bortfall på 1,6 procent. Enkätsvaren framläggs sedan för varje grupp enligt LMM-modellen. Därefter redogörs det för hypotesernas utfall, fem stycken accepteras och tre förkastas. Slutligen utförs Chitvå-testet på undersökningen.

6.1 Enkätresultat

Det totala antalet utskickade enkäter är 49 stycken fördelat på 10 kvinnliga och 39 manliga revisorer. Andelen kvinnliga revisorer är 20,4 procent vilket kan jämföras med 28,3 procent för hela riket. 31 stycken svarade varav sex kvinnliga och 25 manliga revisorer, vilket ger en svarsfrekvens på 63 procent. Av de 10 tillfrågade kvinnliga revisorerna svarade sex stycken, vilket ger en svarsfrekvens på 60 procent. För de manliga revisorerna var motsvarande svarsfrekvens 64,1 procent då 25 stycken svarade. Bortfallet kan bero på att det var jultider när undersökningen gjordes och revisorerna hade ont om tid att svara. En annan anledning kan vara att de fann enkäten tråkig och ointressant. Det kan även vara så att revisorerna tyckte att frågorna var så känsliga att de inte ville svara på enkäten från en e-postadress som var deras personliga.

Tabell 1. Samtliga respondenters enkätsvar fördelade på varje scenario

Scenario	Svar		Svartsbortfall
	JA	NEJ	
1	1	30	0
2	0	31	0
3	10	21	0
4	2	29	0
5	1	29	1 vet ej
6	5	25	1 ej svar
7	20	10	1 ej svar
8	1	29	1 ej svar
	40	204	4
Relativ andel	16,1%	82,3%	1,6%

Undersökningen består av åtta scenarier vilka kan besvaras med ja eller nej. Tabell 1 visar fördelningen av respondenternas svar och bortfallet fördelat på varje scenario. Vi konstruerade enkäten på så sätt att samtliga scenarier ska besvaras med ett nej. Detta fick vi belägg för genom handläggaren på RN, juristen på SRS och testpiloten som ansåg att samtliga

scenarier ska besvaras med ett nej. Dock kunde juristen på SRS tänka sig ett undantag för scenario sju, om det inte blir för ofta eller en för dyr lunch.

Här nedan diskuteras resultaten för varje scenario för sig:

Scenario ett. Det är en överlägsen majoritet av respondenterna som svarar nej och hänvisar till att det är ett förbjudet lån enligt Aktiebolagslagen 12:7§, och att de ska vidtaga åtgärder. Exempel på åtgärder som anges är att de uppmanar klienten att omedelbart återbetala lånet, de kontaktar styrelsen och påtalar omständigheten som råder och slutligen skulle en del av revisorerna göra en anmärkning i revisionsberättelsen. Ja-svaret kom från en revisor som skulle acceptera detta lån om beloppet var litet. Respondenten menar att ett litet belopp i detta fall inte får överstiga 10 000 kronor. Oberoende av beloppets storlek skulle revisorn informera styrelsen om lånet.

Scenario två. Samtliga respondenter agerar på samma sätt, de accepterar inte lånet. Det gör ingen skillnad att det är företaget som har erbjudit företagaren att låna pengar, det är ett förbjudet lån enligt Aktiebolagslagen 12:7§. Följderna på företagarens agerande blir samma som i scenario ett, det vill säga en uppmaning till företagaren att betala tillbaka lånet, informera styrelsen om omständigheten eller göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

Scenario tre. Majoriteten av revisorerna svarade att de inte skulle ta emot julklappen med värdet 1 000 kronor. Hälften av de respondenter som svarar nej påpekar att de anser att värdet på en gåva som accepteras inte ska överstiga 400 kronor. Respondenterna talar också om att ett mottagande av gåvan kan ses som muta. Det gör också att deras oberoende kan ifrågasättas och att de skulle kunna hamna i tacksamhetsskuld till klienten. Av den höga andel som svarar ja grundar de flesta sitt svar på att gåvans värde är att betrakta som ringa och därför inte påverkar oberoendet.

Scenario fyra. 29 stycken respondenter av 31 svarade att de inte skulle ta emot en gåva med värdet 5 000 kronor för att deras oberoende kan ifrågasättas. Dessutom kan mottagande av gåvan ses som muta, vidare skulle en småföretagare aldrig ge bort något för 5 000 kronor utan att räkna med att få en motprestation. Det finns också en rädsla bland revisorerna att en utomstående part får information om gåvans acceptering och att detta påverkar synen på revisorns relation till klienten. En av de två som svarade ja motiverade sitt svar med att en lämplig motåtgärd är att låta en icke underordnad revisorskollega på byrån göra en second opinion av revisorsuppdraget. Den andre revisorn som svarade ja på detta scenario besvarade föregående scenario med ett nej, men kommenterade inte varför han tar emot den dyrare gåvan och inte den billigare. En revisor svarade att arvodets storlek har betydelse för vilket belopp som kan vara acceptabelt för gåvan.

Scenario fem. De respondenter som svarade nej har varierande anledningar till detta. Exempelvis kan deras oberoende ifrågasättas om revisorn är med och påverkar företagets val av leverantörer. Rena affärsförhandlingar är inga problem anser de, men tycker att det låter oklart att följa med på studieresa och det kan anses tveksamt om de kan tillföra företaget något mervärde i revisionen genom sitt deltagande. Dock skulle revisorn bli så involverad i avgörande situationer som påverkar väsentliga beslut för företaget. Oberoendet kan också ifrågasättas då resan innehåller moment av gästfrihet och privata aktiviteter. Några av respondenterna som svarar nej kan tänka sig att ändra åsikt om det finns ordentliga grunder för revisorn att följa med på studieresan. De anger olika alternativ för att detta ska ske, till

exempel om revisorn följer med som rådgivare inför ett köp av bolag eller verksamhet eller om de kan debitera full arbetstid för resan samt att resekostnaden bekostas på egen hand. Den revisorn som svarar ja tycker att detta är en affärsresa där revisorn medverkar för att lämna råd inför klientens samarbete med nya leverantörer och anser att detta är ett rådgivningsuppdrag som ska bedömas om ett självgranskningshot föreligger.

Dessutom svarade en respondent vet ej, men motiverade ej detta svar.

Scenario sex. De respondenter som svarar nekande, motiverar detta med att det är ett vänskapshot och att det inte är lämpligt med en djupare och personligare relation samt sociala kontakter där familjerna är inblandade. De anser också att segelturen kan uppfattas som en muta.

De revisorer som svarat ja talar om att de följer med om de själva betalar för sig och sin familj.

Det var en respondent som inte lämnade något svar eller kommentar.

Scenario sju. Detta scenario är det enda som har en majoritet av ja-svar. Respondenterna anger som vanligaste argument att värdet på lunchen är att betrakta som obetydligt. De anger att det ska röra sig om en lunch av dagens rätt-karaktär där värdet inte överstiger det skattemässigt avdragsgilla beloppet på 90 kronor (SKV A 2004:5). Vidare anger de som skäl att lunchen ska ses som en sedvanlig representation då de troligtvis också diskuterat klientens verksamhet och affärer. Vissa respondenter menar att det är rimligt att klienten bjuder på lunchen och att det inte skadar oberoendet oavsett vad som diskuteras.

De respondenter som svarade nej gjorde det därför att de ansåg att lunchen enbart var av privat natur och inte var att betrakta som affärsmässig.

Det var en respondent som inte lämnade något svar eller kommentar.

Scenario åtta. De respondenter som svarade nej angav flera orsaker; affärer med klienten måste ske på affärsmässiga villkor annars skadas oberoendet samt att agerandet är uppenbart olämpligt och felaktigt då revisorn kan hamna i en beroendeställning till klienten. Det påverkar också omgivningens syn på revisorns opartiskhet och självständighet.

Den respondent som svarade ja kommenterade inte detta.

Det var en respondent som inte lämnade något svar eller kommentar.

6.2 Scenarioreultat fördelade enligt LMM-modellens grupper

Då respondenterna har fördelats i fyra grupper enligt LMM-modellen är det lämpligt att presentera svarsfördelningen för varje grupp.

Tabell 2. Fördelningen av svaren bland kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten

Scenario	Svar	
	JA	NEJ
1	0	2
2	0	2
3	1	1
4	0	2
5	0	2
6	1	1
7	2	0
8	0	2
	4	12
Relativ andel	25,00%	75,00%

Det är fem stycken som ingår i denna grupp, och det var två av dessa som svarade. Fördelningen av deras svar illustreras i tabell 2. Den kvinnliga revisorn som tog emot julklappen med lägre värde gjorde detta därför det är svårt att bedöma värdet på gåvan. Hon menar att det är försvarbart att hävda god tro om värdet ligger runt 400 kronor. Under förutsättning att revisorn får betala för vad det kostar för sig och sin familj, så följer hon med på segelweekenden. Båda två accepterar att klienten betalar lunchen och hänvisar till att den är av mindre värde.

Tabell 3. Fördelningen av svaren bland manliga revisorer med en vänrelation till klienten

Scenario	Svar	
	JA	NEJ
1	0	11
2	0	11
3	2	9
4	1	10
5	0	11
6	1	10
7	7	4
8	0	11
	11	77
Relativ andel	12,50%	87,50%

Respondenterna i denna grupp är 20 stycken, av dessa svarade 11. Dessa svar visas i tabell 3. En av de som tog emot julklappen med lägre värde tycker att gåvan är av obetydligt värde. Den andra svarar ja med tvekan och tar emot gåvan trots att han anger att värdet inte bör överstiga 400 kronor. Revisorn som tar emot den dyrare julklappen lämnar ingen kommentar till sitt svar. Som skäl att få följa med på segelweekenden anger respondenten att det inte skulle skada hans oberoende. När det gäller lunch anser männen att det är acceptabelt att bli bjuden eftersom det kan antas att det diskuteras frågor som rör klientens företag. De påtalar också att lunchen är av obetydligt värde. Andra anledningar som anges för ett ja-svar är att det är normal affärssed och det är ett sätt att vårda sina affärsförbindelser.

Tabell 4. Fördelningen av svaren bland kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten

Scenario	Svar		Bortfall
	JA	NEJ	
1	0	4	
2	0	4	
3	1	3	
4	0	4	
5	0	3	1 vet ej
6	0	3	1 ej svar
7	1	2	1 ej svar
8	0	3	1 ej svar
	2	26	4
Relativ andel	6,25%	81,25%	12,50%

I denna grupp ingår fem respondenter, av dessa svarade fyra stycken. Den kvinnliga revisorn som skulle tagit emot julkappen med lägre värde lämnade ingen kommentar. Lunchen accepteras då den är av obetydligt värde.

Tabell 5. Fördelningen av svaren bland manliga revisorer med en klientrelation till klienten

Scenario	Svar	
	JA	NEJ
1	1	13
2	0	14
3	6	8
4	1	13
5	1	13
6	3	11
7	10	4
8	1	13
	23	89
Relativ andel	20,54%	79,46%

Det ingår 19 respondenter i denna grupp, och 14 stycken av dessa svarade. Han som accepterade att klienten själv tog ett lån, accepterar lånet om beloppet är mindre, 5 000 – 10 000 kronor. Revisorerna som tar emot kockkniven i julklapp bedömer att värdet är obetydligt. Han som tackar ja till kristallskålen i julklapp finner det olustigt. Revisorn anser då att en tillräcklig motåtgärd är att en icke underordnad revisorskollega utför en second opinion av revisionsuppdraget. Respondenten som tackar ja till studieresan, gör detta om han får debitera arbetstiden i egenskap som revisor. Är det fråga om rådgivning måste händelsen bedömas om självgranskningshot finns. Att följa med på segelweekenden skulle inte vara något problem för revisorn som svarade ja, om han själv betalade för sig. Dock kan han tänka sig att det måste prövas huruvida ett vänskapshot uppstår eller inte. Den vanligaste orsaken som anges för att acceptera att bli bjuden på lunch av klienten, är att värdet på den är obetydligt. Andra orsaker som nämns är att det rör sig om sedvanlig representation och det kan också tänkas att de diskuterat revisionsnära frågor.

6.3 Hypotesernas utfall

För att kunna avgöra om hypoteserna är korrekta jämför vi svaren från varje kategori enligt LMM-modellen. Jämförelsen görs genom att studera de relativa andelarna ja-svar på enkäten. I hypoteserna ställs två kategorier mot varandra och i den kategori med högst andel ja-svar anser vi att risken för vänskapshot är som störst. När vi i hypoteserna skriver ”mer benägna att svara ja” menar vi att det är i den kategorin som vänskapshotet är som störst. Vi använder den relativa andelen ja-svar då det inte är möjligt att använda de absoluta talen eftersom de olika kategorierna inte innehåller lika antal respondenter.

H 1: Vänskapshotet är störst när revisorn har en vänrelation till klienten.

Av de respondenter som besvarar den enkät som behandlar en vänrelation till klienten har 14,42 procent svarat ja, detta ska ställas mot 17,36 procent ja-svar från de respondenter med en enkät som behandlar en klientrelation till klienten. Detta gör att hypotesen förkastas.

H 2: Manliga revisorer är mer benägna att svara ja än kvinnliga.

De manliga revisorerna har svarat 17 procent ja, som ska jämföras med kvinnorna som har lämnat 12,5 procent ja-svar. Detta innebär att hypotesen accepteras.

H 3: Kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten.

De kvinnliga revisorerna med en vänrelation till klienten har svarat 25 procent ja vilket är högre än 6,25 procent ja-svar från de kvinnliga revisorerna med en klientrelation till klienten. Detta gör att hypotesen accepteras.

H 4: Manliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än manliga revisorer med en klientrelation till klienten.

De manliga revisorerna med en klientrelation till klienten lämnade 20,54 procent ja-svar som ska jämföras med 12,50 procent från de manliga revisorerna med en vänrelation till klienten. Detta gör att hypotesen förkastas.

H 5: De manliga revisorerna är mer benägna att svara ja än de kvinnliga revisorerna när det finns en vänrelation till klienten.

När det fanns en vänrelation till klienten lämnade de manliga revisorerna 12,5 procent ja-svar medan de kvinnliga revisorerna gav 25 procent ja-svar. Detta gör att hypotesen förkastas.

H 6: De manliga revisorerna är mer benägna att svara ja än de kvinnliga när det finns en klientrelation till klienten.

När det finns en klientrelation till klienten svarar de manliga revisorerna ja i 20,54 procent och de kvinnliga i 6,25 procent. Detta gör att hypotesen accepteras.

H 7: Manliga revisorer med en vänrelation till klienten är mer benägna att svara ja än kvinnliga revisorer med klientrelation till klienten.

De manliga revisorerna med en vänrelation till klienten lämnar 12,5 procent ja-svar medan de kvinnliga revisorerna med en klientrelation till klienterna lämnar 6,25 procent. Hypotesen accepteras.

H 8: Manliga revisorer med en klientrelation till klienten är lika benägna att svara ja som kvinnliga revisorer med en vänrelation till klienten.

De manliga revisorerna med en klientrelation till klienten lämnade 20,54 procent ja-svar vilket ska jämföras med de kvinnliga revisorerna med en vänrelation till klienten som lämnade 25 procent ja-svar. Då vi angav i hypotesen att de skulle vara lika benägna att svara ja och procenten är så nära varandra valde vi att göra ytterliggare en kontroll, nämligen antalet ja-svar per svarande respondent. Detta gav 2 ja-svar för de kvinnliga vännerna och 1,64 ja-svar för de manliga klienterna. Detta gör att hypotesen accepteras.

6.4 Chitvå-test

Vi använde oss av Chitvå-testet för att kontrollera våra två nollhypoteser för att se om det stärker LMM-modellen eller inte. För att kunna beräkna Chitvå-värden för de båda nollhypoteserna var vi tvungna att klyva LMM-modellen. Dels jämförs svaren från revisorerna med en klientrelation till klienten med svaren från de som har en vänrelation till klienten, dels jämförs svaren från de kvinnliga revisorerna med de manliga revisorernas svar.

Tabell 6. Enkätsvaren fördelade enligt revisorns relation till klienten.

	Svar		Summa
	JA	NEJ	
Vänrelation	15	89	104
Klientrelation	25	115	140
Summa	40	204	244

Tabell 6 har en frihetsgrad och den valda signifikansnivån är fem procent, vilket ger det kritiska värdet på 3,841. För denna tabell är Chitvå-värdet 0,521 som ligger i acceptansområdet, vilket gör att H_0 accepteras. Med detta menas att Chitvå-testet anger att de observerade skillnaderna i revisorns agerande, när det finns en vänrelation än om det finns en klientrelation till klienten, är så små att de kan bero på slumpen.

Tabell 7. Enkätsvaren fördelade på revisorns kön

Svar	Kvinnlig revisor	Manlig revisor	Summa
JA	6	34	40
NEJ	38	166	204
Summa	44	200	244

Tabell 7 har en frihetsgrad och vi har valt signifikansnivån fem procent, vilket ger det kritiska värdet på 3,841. Det uträknade Chitvå-värdet för tabellen blir 0,2964, som hamnar i acceptansområdet, och gör att H_0 accepteras. Enligt Chitvå-testet kan de observerade skillnaderna mellan de kvinnliga och manliga revisorernas agerande förklaras av slumpen.

6.5 Kapitelsammanfattning

Vi konstruerade enkäten på så sätt att samtliga scenarier ska besvaras med ett nej

Tabell 8. Sammanfattning av antalet respondenter samt deras svarsfördelning

	Kvinnliga revisorer		Manliga revisorer		Totalt:
	Vänrelation	Klientrelation	Vänrelation	Klientrelation	
Antal tillfrågade:	5	5	20	19	49
Antal svarande:	2	4	11	14	31
Relativ andel JA:	25%	6,25%	12,50%	20,50%	16,10%
Relativ andel NEJ:	75%	81,25%	87,50%	79,50%	82,30%
Relativ andel bortfall:	0%	12,50%	0%	0%	1,60%

Informationen i tabell 8 sammanställde vi för att på ett enkelt sätt åskådliggöra hur många respondenter som ingick i undersökningen och antalet som svarade, samt fördelningen av deras svar.

För att kunna avgöra om hypoteserna kan accepteras använder vi oss av de relativa andelarna för ja-svaren inom varje grupp från LMM-modellen. Resultatet blev att vi accepterade fem hypoteser och förkastade tre.

Vi har testat materialet med hjälp av Chitvå-testet för att kontrollera huruvida nollhypoteserna kan accepteras eller inte. Det visade sig att båda nollhypoteserna accepterades vilket gör att testet inte stärker LMM-modellen.

Respondenternas E-postadresser fördelades enligt LMM-modellens fyra grupper med ungefär lika många i varje grupp och skickades till 49 revisorer och av dessa svarade 31 stycken, vilket ger en svarsfrekvens på 63 procent.

7

Analys

Först i kapitlet förs en diskussion kring de förvånande svaren på enkäten, som visar att oavsett relation till klienten kan revisorn vara benägen att agera på ett otillåtet sätt. Däremot har de manliga revisorerna ett annat sätt att umgås med sina klienter på än de kvinnliga, detta ligger i linje med vår åsikt. LMM-modellen kan vara korrekt trots att den inte godtas av samtliga hypoteser. Sist i kapitlet diskuteras varje scenario för sig.

7.1 Diskussion om LMM-modellens resultat

Diskussionen kring LMM-modellen inriktar vi på att utvärdera revisorernas vänrelationer mot klientrelationer samt kvinnliga revisorer mot manliga för att kunna generalisera och få ett bredare perspektiv.

Resultatet på undersökningen är överraskande eftersom vi trodde att revisorn som har en vänrelation till klienten lättare skulle agera på ett icke professionellt sätt än om det funnits en klientrelation till klienten. Med detta menar vi att revisorn med en vänrelation till klienten lättare ser genom fingrarna när klienten gör något som inte är tillåtet eller att revisorn själv agerar på ett icke tillåtet sätt. Undersökningen tyder på att det inte är de revisorer med vänrelationer som i störst utsträckning agerar på ett icke tillåtet sätt, utan tvärtom är det de revisorer med en klientrelation som gör det. Det kan bero på att revisorn som har en vänrelation till klienten är rädd om sin klient och därför ser till att klienten agerar på ett korrekt sätt. Det är inte på det viset att de revisorer som har en strikt klientrelation till sin klient alltid följer regelboken, vilket vi trodde det var. Istället visar det sig att oavsett relationen till klienten kan revisorn vara benägen att agera på ett icke tillåtet sätt. Vi tror att detta bland annat kan bero på att revisorn agerar av egoism, det vill säga det spelar ingen roll vilken relation revisorn har till klienten och vad revisorn tycker om klienten. Det som i så fall blir avgörande när revisorn fattar sitt beslut är att revisorn själv tjänar något på agerandet, exempelvis blir bjuden på lunch av klienten eller får lägre ränta vid ett bilköp. Vi kan också tänka oss att revisorn väljer att följa med klienten på till exempel en segelweekend av den anledningen att de genom jobbet har blivit vänner. Detta stärks också av en del av revisorernas kommentarer där de säger att de följer med på resan om de betalar för sig själva.

Resonemanget om skillnaderna mellan de revisorer med en vänrelation mot de med en klientrelation är en del av LMM-modellen, och den andra delen är jämförelsen mellan kvinnliga och manliga revisorer oavsett relation till klienten.

Av de kvinnliga och manliga revisorernas svar i vår undersökning kan slutsatsen dras att kvinnorna följer regelverket mer än männen. Detta grundar vi på deras kommentarer till de svar som skiljer sig från våra tänkta svar. De motiverar detta med att gåvan de tar emot är av

obetydligt värde och att de skulle betala för sig på segelweekenden för att eliminera gästfriheten samt att lunchen de blir bjudna på av klienten är av obetydligt värde. Männerna hänvisar inte i första hand till de punkter i regelverket som är öppna för tolkning, utan istället hänvisar de till sådana omständigheter som att det är normal sedvana att bli bjuden på lunch. När de hänvisar till regelverket tänjer de på tolkningen av det som kan tolkas, exempelvis obetydligt värde och oberoende. Exempelvis att trots ett betydande värde på gåvan skulle detta inte skada deras oberoende.

Detta tyder på att de manliga revisorerna har ett annat sätt att umgås med sina klienter än vad de kvinnliga har. Vi tror att de manliga revisorerna agerar på detta vis för att skaffa sig ett stort kontaktnät bland befintliga klienter. Detta skulle kunna användas till att skaffa sig personliga fördelar som att till exempel få exklusivare gåvor, gratis luncher eller bli bjuden på en resa av klienten. En annan fördel med det stora kontaktnätet kan vara att de knyter nya klienter till revisionsbolaget, vilket deras överordnade kan anse vara positivt och kan då leda till snabbare befordring.

Vi tror att kvinnorna agerar striktare enligt reglerna, eftersom de menar att det är så det ska gå till. Detta stöds av att de tog längre tid än männen på sig för att besvara enkäten. Vi tror att detta beror på att de tänker efter mer hur de ska agera. En annan anledning till att de tar längre tid på sig kan vara att de justerar sina egentliga svar efter vad reglerna säger och svarar då vad som är korrekt istället svara för hur de verkligen skulle agera. Vi tror att kvinnorna gör detta för att deras arbete ska betala sig på lång sikt, så till vida att de får mer betalt eller blir befordrade genom sitt professionella agerande.

Eftersom inte alla hypoteser accepteras kan inte hela LMM-modellen godtas som förklaring till sambandet mellan revisorernas svar fördelat på kön samt relation till klienten. Detta kan bero på att undersökningen vänder sig till en för liten population. Det är ett problem att det inte är lika många kvinnliga som manliga revisorer i undersökningen. Detta gör att det är olika antal respondenter i varje grupp, vilket försvårar delar av tolkningen. Det faktum att hypoteserna förkastar delar av LMM-modellen gör att den ändå kan vara korrekt, men att den kan behövas byggas ut eller testas på en större population.

Det faktum att våra två nollhypoteser accepteras av Chitvå-testet gör att vi därmed inte får stöd för LMM-modellen. Detta tror vi beror på den lilla populationen i undersökningen. Enligt resonemanget ovan kan modellen trots detta vara korrekt.

7.2 Kommentarer till scenarierna

Innan enkäten genomfördes trodde vi att en del respondenter skulle svara ja, men inte i den utsträckning som blev fallet. Att 16,1 procent av de svarande revisorerna svarar ja är anmärkningsvärt många, med tanke på vad handläggaren på RN, juristen på SRS och testpiloten anser är de korrekta svaren.

När vi diskuterar varje scenario för sig, nedan, tas ingen hänsyn till revisorns kön eller relation till klienten.

Scenario ett och två. Dessa två scenarier berör förbjudet lån enligt Aktiebolagslagen 12:7§ och det är bara en respondent som svarat ja. Respondenten motiverar att lånet kan accepteras

om det är ett litet belopp. Vi menar att beloppets storlek saknar betydelse eftersom det är handlingen enskilt som inte är tillåten.

Scenario tre. Det finns tendenser som pekar på att en gräns runt 400 kr är den summa som revisorerna anger som maxbelopp för vad obetydligt värde är på en gåva. Detta värde sammanfaller också med vad som är maxbeloppet för en skattefri gåva enligt Riksskatteverkets allmänna råd 2003:28. Vi blev överraskade över den höga frekvensen ja-svar. Att det är så många som svarar ja tror vi beror på att det är upp till varje revisor att tolka vad som är obetydligt värde på en gåva.

Scenario fyra. En av respondenterna angav att arvodets storlek för revisionsuppdraget är av betydelse när det ska bestämmas om värdet är obetydligt. Enligt juristen på SRS kan en annan omständighet vara storleken på klientföretaget som revideras. Oavsett detta resonemang anser vi att en gåva som är värd 5 000 kronor inte kan accepteras då FAR under punkten e i rekommendation 8.32 FARs samlingsvolym (2004) endast anger att beloppet ska vara av obetydligt värde och nämner inga faktorer som kan påverka vad ett obetydligt värde är på en gåva.

Scenario fem. När vi utformade detta scenario var vi av den åsikten att scenariot skulle besvaras med nej, men att det skulle vara möjligt att respondenterna svarade ja då de kunde koppla resan till arbetet. Det är märkligt att flera respondenter kan byta åsikt och svara ja om revisorn följer med som rådgivare istället. Detta agerande förskjuter bara problemet från att vara ett vänskapshot till att vara ett självgranskningshot.

Scenario sex. Fem stycken ja-sägande respondenter är förvånansvärt många tycker vi eftersom detta scenario är enkelt att svara på. Denna åsikt grundas på att scenariot berör ett umgänge som enbart äger rum på det privata planet och absolut inte har något med den arbetsrelaterade relationen att göra. En anledning som revisorerna anger för att möjliggöra ett ja-svar är att de anser att gästfriheten minskas om de själva bekostar vistelsen på segelbåten. Vi är av den åsikten att detta inte spelar någon roll. Problemet består av två delar, dels vistelsen som är gratis och dels att de umgås med varandras familjer och då får en nära social relation vilket hotar revisorns oberoende. Det spelar alltså ingen roll att revisorn själv betalar för sin vistelse eftersom vänskapshotet ändå kvarstår när deras umgänge är av privat natur.

Scenario sju. De respondenter som svarade nej har angett samma skäl som vi tänkte på då scenariot utformades. Vi var av den åsikten att det inte var det ekonomiska värdet som styrde om lunchen skulle vara acceptabel eller inte att bli bjuden på, utan det var omständigheten kring lunchen. Det vill säga revisorn och klienten umgås som vilka två vänner som helst, därigenom uppstår ett vänskapshot. En sak vi reflekterar över är det angivna värdet för vad som revisorerna anser är acceptabelt för en lunch, 90 kronor. Detta kommer från skatterätten och inte från FARs yrkesetiska regler, där revisorerna enskilt ska bedöma vad som är ett obetydligt värde.

Scenario åtta. Respondenterna anger den orsak som vi har tänkt oss till varför agerandet är olämpligt, nämligen att köpet måste ske på affärsmässiga grunder. Revisorn får inte utnyttja sin relation till klienten för att skaffa sig egen vinning. Agerandet kan då leda till att revisorn hamnar i en beroendeställning till klienten och därigenom får klienten en hållhake på revisorn.

Svarsbortfallet för scenarierna sex, sju och åtta tror vi beror på att i enkäten hade ett större mellanrum mellan scenarierna fem och sex bildats efter det att enkäten skickats till respondenten.

7.3 Kapitelsammanfattning

Resultatet på undersökningen är förvånande eftersom vi trodde att revisorn med en vänrelation till klienten lättare ser genom fingrarna när klienten gör något som inte är tillåtet eller att revisorn själv agerar på ett icke tillåtet sätt. Det visar sig att oavsett relation till klienten kan revisorn vara benägen att agera på ett icke tillåtet sätt. Detta kan bero på att revisorn agerar av egoism, det vill säga att revisorn själv tjänar något på agerandet.

Av de kvinnliga och manliga revisorernas svar i vår undersökning kan slutsatsen dras att kvinnorna följer regelverket mer än männen. Detta grundar vi på deras kommentarer till de svar som skiljer sig från våra tänkta svar. Det som skiljer är att kvinnorna i första hand refererar till regelverket medan männen hänvisar till sådana omständigheter som normal sedvana. När männen hänvisar till regelverket tänjer de på det som kan tolkas.

Detta tyder på att de manliga revisorerna har ett annat sätt att umgås med sina klienter än vad de kvinnliga har. Vi tror att de manliga revisorerna agerar så här för att skaffa sig personliga fördelar, medan de kvinnliga revisorerna agerar enligt reglerna för att de tror att deras arbete ska betala sig på lång sikt.

Hela LMM-modellen godtas inte eftersom alla hypoteserna inte accepteras och att den inte accepteras av Chitvå-testet. Trots detta kan LMM-modellen ändå vara korrekt, men att den kan behövas byggas ut eller testas på en större population.

Avslutningsvis för vi en diskussion kring respondenternas svar och återknyter dem till vad vi hade för åsikter om varje scenario. Innan enkäten genomfördes trodde vi att en del respondenter skulle svara ja, men inte i den utsträckning som blev fallet.

8

Slutsats

I kapitlet redogör vi för våra slutsatser; det finns en högre acceptansnivå av ett otillåtet agerande bland revisorerna med en klientrelation till klienten samt bland de manliga revisorerna. Därefter belyses de problem som finns och det redogörs för lösningar på dessa.

Vår undersökning av revisorer i Kristianstad och Hässleholm visar att revisorn agerar på ett annat sätt när det finns en vänrelation mellan revisorn och klienten än om det finns en klientrelation. Dessutom skiljer sig detta agerande åt mellan kvinnliga och manliga revisorer.

Revisorerna med en klientrelation till klienten har en högre nivå av acceptans av ett otillåtet agerande än de revisorer med en vänrelation till klienten.

De manliga revisorerna har en högre nivå av acceptans av ett otillåtet agerande än de kvinnliga revisorerna.

Fem av scenarierna pekar på att det finns en gemensam praxis bland de yrkesverksamma revisorerna i Kristianstad och Hässleholm. På scenarierna tre, sex och sju är resultatet jämnare fördelat vilket tyder på att det råder meningsskiljaktigheter bland revisorerna om vad som ska vara praxis. Att det inte finns en gemensam praxis på dessa tre scenarier är skrämmande då det rör sig om vanligt förekommande händelser i verkligheten.

För att komma till rätta med det här problemet krävs skärpningar och förbättringar av definitionerna av vad som är obetydligt värde. Antingen bestäms ett visst belopp som inte får överskridas, för då blir det ett betydande värde, eller så bestäms det att obetydligt värde kan variera med till exempel klientföretagets storlek eller storleken på revisionsarvodet.

Det finns problem när det ska bestämmas vad som är gästfrihet och hur detta ska kunna kontrolleras. För vad är gästfrihet utan att bli vänskapshot? Revisorerna i Kristianstad och Hässleholm svarar att det är tillåtet att bli bjuden på lunch av klienten, men inte att följa med på en segelweekend med klienten. Det behövs även här en definition av vad som kan räknas som gästfrihet.

Vi tror att de kvinnliga revisorernas lägre acceptans av vad som är tillåtet gör att de i ett tidigare skede sätter in nödvändiga åtgärder för att minska företagets ekonomiska problem. Om detta agerande kan leda till en högre standard på revisionen kan fler konkurser undvikas, och samhället därigenom bli en vinnare. Motståndet för denna förbättring tror vi kommer från de manliga revisorerna som kan uppleva kvinnornas framfart som ett hot mot den rådande kulturen, nämligen att utan problem kunna avnjuta en måltid på klientens bekostnad eller att ta emot gåvor.

Det är inte bara revisorerna i undersökningen som har svårt att visa var gränserna för vad som är obetydligt värde och gästfrihet. Vid våra kontakter med SRS och RN talade de om att vänskapshotet i vissa fall kan vara svårt att tolka. Verkligheten är alltså inte enkel!

Enligt vår undersökning är de kvinnliga revisorerna mer professionella än de manliga. Som helhet anser vi att det är en för hög andel ja-svar i vår undersökning.

Revisorerna i Kristianstad och Hässleholm är polare!

9

Vidare studier

I det avslutande kapitlet beskriver vi de idéer till vidare studier som vi kommit på under arbetets gång. Det är till exempel att vidareutveckla LMM-modellen att ta hänsyn till fler variabler eller att undersöka hur en praxis uppkommer.

Under arbetets gång har det dykt upp nya förslag och idéer på hur det skulle vara möjligt att utveckla vår studie eller att göra en ny. Det första vi kom att tänka på var att det skulle vara intressant att veta om vårt resultat även kan tillämpas på revisorer i övriga Sverige. Då vi inte tagit hänsyn till alla aspekter i vår modell vore det en möjlighet att utveckla LMM-modellen med att ta hänsyn till fler variabler. Det skulle vara möjligt att göra ytterligare en indelning av revisorerna, nämligen om det är någon skillnad mellan godkända och auktoriserade revisorer. Eftersom undersökningen i vår uppsats bygger på att revisorn och klienten har samma kön finner vi det lämpligt att komplettera modellen genom att undersöka om resultatet skulle ändras om revisorn och klienten var av motsatt kön. Även klientens ålder och etniska ursprung kan vara av intresse.

Det skulle vara intressant att utvärdera om det föreligger skillnad mellan revisorer som är godkända eller auktoriserade och de som inte är det, till exempel föreningsvalda revisorer i bostadsrättsföreningar eller dylikt.

Något annat som vi har funderat på är vad revisorerna själva tycker om analysmodellen. Anser de att den är till någon hjälp eller att den bara tar tid och är besvärlig.

Vår studie pekar på att det delvis finns en gemensam praxis bland revisorerna i Kristianstad och Hässleholm. Det skulle vara intressant att veta hur den praxis bildas för den enskilde revisorn. Beror det på revisorn själv, exempelvis ålder och utbildningsnivå, eller på den revisionsbyrå denne arbetar på såsom dess anda, storlek eller geografiska placering i landet.

När uppsatsen är färdig kommer denna att komma media till godo för att ligga som grund för vidare granskning av de förhållande som råder på revisionsmarknaden. Förhoppningsvis gör denna granskning att de problem som vi lyfter fram i denna uppsats kommer upp till debatt så att förändring kan ske av de definitioner som är oklara.

Referenslista

- Alberoni, F. (1987). *Vänskap*. Göteborg: Korpen. ISBN: 91 7374 502 2
- Andersson, S. (1979). *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Korpen. ISBN:91 7374 0446
- Christensen, Andersson, Carlsson & Haglund. (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur. ISBN: 91-44-01799-5
- Cottin Pogrebin, L. (1988). *Boken om vänskap*. Stockholm: Trevi. ISBN: 91 7160 813 3
- De Ruyter, K & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor-client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations & Society* 24(1), 57-75.
- Egidius, H. (1986). *Positivism-fenomenologi-hermeneutik*. Lund: Studentlitteratur. ISBN: 91-44-25731-7
- Eniro: Gula Sidorna
Tillgänglig från URL:<http://www.eniro.se>
Accesdatum 2004.11.28
- FAR. (2003). Revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen. *Far info* (7), 23-25.
- FAR. (2004). Nya regler om revisorsrotation föreslås. *Far info* (9), 18
- FAR. (2004). *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag AB. ISBN:91-89678-16-8
- FAR. (2004). *FARs Samlingsvolym, del II.*. Stockholm: FAR Förlag AB. ISBN: 91-89678-18-4
- Håkansson, G. (2001). Att skriva vetenskapliga rapporter. Några kortfattade anvisningar för utformningen av seminarierapporter m.m. vid högskolor och universitet (3:e uppl.). Lund: Innoventure^{it}. ISBN: 91-973962-0-6
- Jönsson, T. *Första året med 21§ RL*.
Tillgänglig från URL:http://www.spcs.se/rek/rek4_021.html Accesdatum 2004.11.16
- Körner, S. (1985). *Statistisk slutledning*. Lund: Studentlitteratur. ISBN: 91-44-23531-2
- Körner, S. & Wahlgren, L. (1996). *Praktisk statistik*. (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur ISBN: 91-44-00084-7
- Langsted, L B. (1999). Revisorns kompetens och oberoende. *Balans*(2), 22-29.
- Lefrell, C. (2003). Han tvivlar på analysmodellen. *Balans*(8-9), 30-33.
- Revisorn, oberoendet & analysmodellen. *Balans* (10), 20-32, (2001). Edling, L., Holm, A. & Spång, U.

Riksskatteverkets allmänna råd: 2003:28

Tillgänglig från [URL:http://iwww.rsv.se:800/rattsinfo/rekomendationer/03/rsvar_200328_inkska.html](http://iwww.rsv.se:800/rattsinfo/rekomendationer/03/rsvar_200328_inkska.html)

Accesdatum 2005.01.07

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A.(2003). *Research Methods for Business Students*(3:e uppl.). Harlow: Pearson Education Limited. ISBN: 0-273-65804-2

Scanzoni, J. (1979). *Social exchange and behavioral interdependence*. In Burgess, R.R. & Houston, T.L. (eds), *Social Exchange in Developing Relationships*, Academic Press, New York.

Siegel, S. (1956). *Nonparametric statistics for the behavioral sciences*. Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha Limited. LCCCN: 56-8185

Skatteverkets allmänna råd: SKV A 2004:5

Tillgänglig från:

[URL:http://iwww.rsv.se:800/rattsinfo/rekomendationer/04/skva_200405_ink.html](http://iwww.rsv.se:800/rattsinfo/rekomendationer/04/skva_200405_ink.html)

Accesdatum 2005.01.10

Statistik från Brottsförebyggande Rådet

Tillgänglig från [URL:http://www.bra.se/extra/statistics/extra_view](http://www.bra.se/extra/statistics/extra_view)

Rådata

Svanström, T. (2004). *Revisorn som rådgivare – En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*. Licentiatuppsats, Handelshögskolan, Umeå. ISSN: 0349-2230

Sveriges Rikes Lag (2004). Stockholm: Norstedts Juridik AB. ISBN: 91-39-00989-0

Appendixförteckning

- Bilaga I: Enkätens följebrev
- Bilaga II: Enkät till kvinnlig revisor med en vänrelation till klienten
- Bilaga III: Enkät till manliga revisorer med en vänrelation till klienten
- Bilaga IV: Enkät till kvinnliga revisorer med en klientrelation till klienten
- Bilaga V: Enkät till manliga revisorer med en klientrelation till klienten
- Bilaga VI: Samtalsmall vid kontakt med revisionsbyråerna
- Bilaga VII: Samtalsmall vid kontakt med RN
- Bilaga VIII: Samtalsmall vid kontakt med SRS
- Bilaga IX: Uträkningar
- Bilaga X: Chitvå-test
- Bilaga XI: Brottsstatistik

Bilaga I

Hej

Vid samtal med..... erhöll vi Din E-postadress. Anledningen till att vi kontaktar Dig är att vi skriver en kandidatuppsats vid Högskolan i Kristianstad. Denna handlar om revisorns oberoende enligt analysmodellen. Svaren kommer att användas konfidentiellt i vår kandidatuppsats.

Nedan följer åtta frågor som vi ber Dig att besvara direkt i enkäten här nedan. Svara med ett Ja eller Nej. Det finns plats att kommentera Ditt svar. När Du besvarat frågorna var vänlig sänd tillbaka Dina svar via E-post.

Då uppsatstiden är begränsad ber vi Dig att svara senast den 10 december 2004.

Vid frågor får Du gärna kontakta oss antingen via E-post eller per telefon.

E-post: LMMRC01@hotmail.com

Telefon: Maria Johansson 0705-41 75 00

Linda Svensson 0768-70 06 52

Matthias Åkesson 044-12 97 98

Handledare: Christer Nilsson

Universitetsadjunkt i Företagsekonomi

Telefon: 044- 20 31 13

E-post: christer.nilsson@e.hkr.se

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Maria, Linda och Matthias

Enkät

Tänk dig in i följande situationer och besvara därefter frågan som den yrkesrevisor Du är. I frågorna är klienten Christina en företagare och delägare i ”Bengts Bil” som är ett mindre företag enligt den så kallade 10/24 regeln. Christina är en klient som revisorn känner väl efter flera år av gott samarbete.

1. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att Christina på egen hand har lånat pengar av företaget för att betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

2. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att företaget har erbjudit och lånat ut pengar till Christina för att hon ska betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

3. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en kockkniv som uppskattningsvis är värd 1000 kr. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

4. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en glasskål från Orrefors och värdet på denna uppskattas till 5000 kronor. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

5. Christina frågar revisorn om hon vill följa med på en studieresa till Asien för att träffa nya leverantörer. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

6. Christina äger en segelbåt och frågar om revisorn och hennes familj vill följa med på en weekend i skärgården. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

7. Christina och revisorn stöter på varandra på gatan utanför restaurangen "Glada Kocken". De äter tillsammans och diskuterar revisorns renovering av sin sommarstuga. När notan kommer in betalar Christina utan omsvep med sitt företagskort. Vid revisionen märker revisorn att Christina låtit företaget betala lunchen, men vidtager ingen åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

8. Revisorn funderar på att köpa en bil av Christina. Christina lägger upp en räntefri amorteringsplan. I normala fall utgår ränta. Revisorn beslutar sig för att köpa bilen.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

Tack för Du tog dig tid att besvara frågorna!

Enkät

Tänk dig in i följande situationer och besvara därefter frågan som den yrkesrevisor Du är. I frågorna är Bengt en företagare och delägare i "Bengts Bil" som är ett mindre företag enligt den så kallade 10/24 regeln. Bengt är en klient som revisorn känner väl efter flera år av gott samarbete.

1. När revisorn ska göra revision upptäcker han/hon att Bengt på egen hand har lånat pengar av företaget för att betala en privat skuld. Revisorn litar på att Bengt kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

2. När revisorn ska göra revision upptäcker han/hon att företaget har erbjudit och lånat ut pengar till Bengt för att han ska betala en privat skuld. Revisorn litar på att Bengt kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

3. Julen står för dörren och Bengt söker upp revisorn för att överlämna en julkapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en kockkniv som uppskattningsvis är värd 1000 kr. Revisorn tar emot gåvan.

Svara Ja eller Nej. Skulle du agera likadant?

Ditt svar:

Kommentar:

4. Julen står för dörren och Bengt söker upp revisorn för att överlämna en julkapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en glasskål från Orrefors och värdet på denna uppskattas till 5000 kronor. Revisorn tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

5. Bengt frågar revisorn om han/hon vill följa med på en studieresa till Asien för att träffa nya leverantörer. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

6. Bengt äger en segelbåt frågar om revisorn och hans/hennes familj vill följa med på en weekend i skärgården. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

7. Bengt och revisorn stöter på varandra på gatan utanför restaurangen ”Glada Kocken”. De äter tillsammans och diskuterar revisorns renovering av sin sommarstuga. När notan kommer in betalar Bengt utan omsvep med sitt företagskort. Vid revisionen märker revisorn att Bengt låtit betala lunchen, men vidtager ingen åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

8. Revisorn funderar på att köpa en bil av Bengt. Bengt lägger upp en räntefri amorteringsplan. I normala fall utgår ränta. Revisorn beslutar sig för att köpa bilen.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

Tack för Du tog dig tid att besvara frågorna!

Enkät

Tänk dig in i följande situationer och besvara därefter frågan som den yrkesrevisor Du är. I frågorna heter klienten Christina som är företagare och delägare i "Bengts Bil" vilket är ett mindre företag enligt den så kallade 10/24 regeln. .

1. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att Christina på egen hand har lånat pengar av företaget för att betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

2. När revisorn ska göra revision upptäcker hon att företaget har erbjudit och lånat ut pengar till Christina för att hon ska betala en privat skuld. Revisorn litar på att Christina kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

3. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en kockkniv som uppskattningsvis är värd 1000 kr. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

4. Julen står för dörren och Christina söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en glasskål från Orrefors och värdet på denna uppskattas till 5000 kronor. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

5. Christina frågar revisorn om hon vill följa med på en studieresa till Asien för att träffa nya leverantörer. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

6. Christina äger en segelbåt och frågar om revisorn och hennes familj vill följa med på en weekend i skärgården. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

7. Christina och revisorn stöter på varandra på gatan utanför restaurangen ”Glada Kocken”. De äter tillsammans och diskuterar revisorns renovering av sin sommarstuga. När notan kommer in betalar Christina utan omsvep med sitt företagskort. Vid revisionen märker revisorn att Christina låtit betala lunchen, men vidtager ingen åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

8. Revisorn funderar på att köpa en bil av Christina. Christina lägger upp en räntefri amorteringsplan. I normala fall utgår ränta. Revisorn beslutar sig för att köpa bilen.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

Tack för Du tog dig tid att besvara frågorna!

Enkät

Tänk dig in i följande situationer och besvara därefter frågan som den yrkesrevisor Du är. I frågorna heter klienten Bengt som är företagare och delägare i "Bengts Bil" vilket är ett mindre företag enligt den så kallade 10/24 regeln.

1. När revisorn ska göra revision upptäcker han att Bengt på egen hand har lånat pengar av företaget för att betala en privat skuld. Revisorn litar på att Bengt kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

2. När revisorn ska göra revision upptäcker han att företaget har erbjudit och lånat ut pengar till Bengt för att han ska betala en privat skuld. Revisorn litar på att Bengt kommer att betala tillbaka och vidtar därför inte någon åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

3. Julen står för dörren och Bengt söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en kockkniv som uppskattningsvis är värd 1000 kr. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

4. Julen står för dörren och Bengt söker upp revisorn för att överlämna en julklapp som tack för ett gott samarbete under året. Julklappen är en glasskål från Orrefors och värdet på denna uppskattas till 5000 kronor. Revisorn tackar och tar emot gåvan.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

5. Bengt frågar revisorn om han vill följa med på en studieresa till Asien för att träffa nya leverantörer. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

6. Bengt äger en segelbåt och frågar om revisorn och hans familj vill följa med på en weekend i skärgården. Revisorn tackar ja och följer med.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

7. Bengt och revisorn stöter på varandra på gatan utanför restaurangen "Glada Kocken". De äter tillsammans och diskuterar revisorns renovering av sin sommarstuga. När notan kommer in betalar Bengt utan omsvep med sitt företagskort. Vid revisionen märker revisorn att Bengt låtit företaget betala lunchen, men vidtager ingen åtgärd.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

8. Revisorn funderar på att köpa en bil av Bengt. Bengt lägger upp en räntefri amorteringsplan. I normala fall utgår ränta. Revisorn beslutar sig för att köpa bilen.

Skulle du agera likadant? Svara Ja eller Nej.

Ditt svar:

Kommentar:

Tack för Du tog dig tid att besvara frågorna!

Samtalsmall vid kontakt med revisionsbyråerna

M: Hej mitt namn är Matthias Åkesson

R:

M: Vi är tre studenter på Ekonomiinstitutionen på Högskolan Kristianstad som nu skriver vårt examensarbete om revisorns oberoende. Nu undrar vi om det är möjligt att skicka vår enkät till de revisorer som arbetar hos Er. Den tar cirka 10 minuter att fylla i.

R:

M: Skulle vi kunna få E-postadresserna till dem?

R:

M: TACK! Då skickar vi enkäten i eftermiddag.

R:

M: Hej då

M = Matthias som ringde upp revisionsbyrån

R = Receptionist

Kontakt med RN

Den 24 november sände vi frågor via E-post till RN. De svarade att vi var välkomna att kontakta dem via telefon istället för e-post för att det var enklare för dem att svara på frågorna då. Vi bestämde telefontid med en av handläggarna, den 1:a december. Då genomfördes en ostrukturerad telefonintervju där samma frågor som vi ställde via E-post en gång till. Därefter ställdes följande frågor och fick följande svar:

1. Är det vanligt med vänskapsrelationer mellan revisorn och klienten?
Svar: Nej, det är inte vanligt.
2. Är det svårt för Er att påvisa en sådan relation?
Svar: Ja.
3. Hur går Ni tillväga då?
Svar: Vi kontrollerar om de har umgåtts innan uppdraget och de socialt gör saker tillsammans.
4. Tycker Ni att det är ett stort hot?
Svar: Ja.
5. När är det vanligast?
Svar: Vanligast med släktskap och då ofta frun.
6. Hur kontrollerar Ni revisorns oberoende?
Svar: Det kommer in anmälningar oftast från avundsjuka personer.
7. Är det möjligt att sända över enkäten till Er för att Ni ska ge Era synpunkter?
Svar: Ja.

Avslutade samtalet med Tack och Hej!

Kontakt med SRS

Den 24 november sände vi frågor via E-post till SRS. En jurist svarade att det var bättre att ringa och få diskutera våra frågor. Vi bestämde telefontid med juristen, den 14:e december. Då genomfördes en ostrukturerad telefonintervju där följande frågor besvarades:

1. Vad anser ni är rätt svar på scenario ett?
Svar: Nej.
2. Varför det?
Svar: Det är ett så kallat förbjudet lån enligt ABL 12:7§. Man ska kontrollera om det finns ansvarsfrihet för revisorn och om fordran är upptagen i balansräkningen.
3. Vad tycker ni är det rätta svaret på scenario två?
Svar: Samma som på ettan.
4. Vad är rätt svar på scenario tre enligt er?
Svar: Nej.
5. Vad anser ni är rätt svar på scenario fyra?
Svar: Nej, värdet ska sättas i relation till arvudet.
6. Vad anser ni ska vara rätt svar på fråga fem?
Svar: Nej, ej delta i affärer med ledningen.
7. Varför inte?
Svar: Det är ledningen som ska granskas.
8. Vad tycker ni är det rätta svaret på fråga sex?
Svar: Nej, man ska avstå från resan.
9. Kan det finnas något annat alternativ?
Svar: Ja, att avgå. Att blanda in familjen är att gå för långt.
10. Vad anser ni är det rätta svaret på scenario sju?
Svar: Ja.
11. Varför tycker ni att det kan vara tillåtet?
Svar: Om det ligger inom en viss ram. Det får inte vara för ofta eller en för dyr lunch, men jag är osäker.
12. Vad är rätt svar på scenario åtta tycker ni?
Svar: Det är ett klart nej. Det sker inte på affärsmässiga grunder.

Avslutade samtalet med att tacka för hjälpen.

Uträkningar

Relativa andelen ja-svar fördelat på LMM-modellens fyra grupper

	Kvinnlig revisor		Manlig revisor	
	Vänrelation	Klientrelation	Vänrelation	Klientrelation
Antal JA	4	2	11	23
Antal NEJ	12	26	77	89
Bortfall	0	4	0	0
Summa	16	32	88	112
Relativ andel JA	25,00%	6,25%	12,50%	20,54%

Relativa andelen ja-svar fördelat efter revisorns relationer och revisorns kön

	Summa vänrelationer	Summa klientrelationer	Summa kvinnor	Summa män
Antal JA	15	25	6	34
Antal NEJ	89	115	38	166
Bortfall	0	4	4	0
Summa	104	144	48	200
Relativ andel JA	14,42%	17,36%	12,50%	17,00%

Antalet ja-svar per respondent för varje grupp enligt LMM-modellen

MV	11 ja-svar/11 respondenter= 1 ja-svar / respondent
MK	23 ja-svar/14 respondenter= 1,64 ja-svar / respondent
KK	2 ja-svar / 4 respondenter= 0,5 ja-svar / respondent
KV	4 ja-svar / 2 respondenter= 2 ja-svar / respondent

Chitvå-test

Chitvå-test mellan relationen vän och klienten

Observerade värden, O			
	JA	NEJ	Summa
Vän	15	89	104
Klient	25	115	140
Summa	40	204	244

Förväntade värden, E			
	JA	NEJ	Summa
Vän	17,05	86,95	104
Klient	22,95	117,05	140
Summa	40	204	244

Uträkning av chi -två värde	
$(O-E)^2/E$	0,521
0.2537	0.0483
0.1831	0.0359
Frihetsgrader	
$(K-1)*(R-1)=1$	
Signifikansnivå 5%	

Chitvå-test mellan kvinnliga och manliga revisorer

Observerade värden, O			
Svar	Revisor		Summa
	Kvinnlig	Manlig	
Ja	6	34	40
Nej	38	166	204
Summa	44	200	244

Förväntade värden, E			
	Ja	Nej	Summa
Vän	7,21	32,79	40
Klient	36,79	167,21	204
Summa	44	200	244

Uträkning av chi -två värde	
$(O-E)^2/E$	0,2964
0,2031	0.0447
0,0398	0.0088
Frihetsgrader	
$(K-1)*(R-1)=1$	
Signifikansnivå 5%	

Brottsstatistik

År 2001

Totalt uppklarade brott:	314896
Varav kvinnor:	17 519
Andel kvinnor:	5,56%

År 2002

Totalt uppklarade brott:	331097
Varav kvinnor:	18 379
Andel kvinnor:	5,55%

År 2003

Totalt uppklarade brott:	361309
Varav kvinnor:	18 670
Andel kvinnor:	5,17%