



EXAMENSARBETE

Våren 2012

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Ekonomiprogrammet Revisor/Controller

Revisorns oberoende

Ur företagarnas perspektiv

Författare

Lena Vos

Handledare

Pernilla Broberg

Examinator

Timurs Umans

Högskolan Kristianstad | www.hkr.se

Sammanfattning

Revisorns oberoende är en förutsättning för att de finansiella marknaderna ska fungera optimalt. Revisorn måste både vara oberoende och uppfattas som oberoende för att inte försämra sin klients trovärdighet. Då det finns tecken på att synen på revisorns oberoende skiljer sig mellan stora och små revisionsbyråer vill jag undersöka om det även finns skillnader i synen på oberoendet mellan företag av olika storlek. Syftet med uppsatsen är därmed att beskriva och analysera om företagens syn på revisorns oberoende skiljer sig mellan företag av olika storlek.

För att undersöka skillnaderna i synen på revisorns oberoende har jag utgått från den deduktiva ansatsen då den befintliga teorin har använts för att skapa hypoteser. Dessa hypoteser har sedan legat till grund för utformandet av den enkät som använts vid en kvantitativ undersökning med ett urval på 1000 företag.

På materialet från undersökningen har ett flertal statistiska tester gjorts för att hitta eventuella samband och på så vis kunna acceptera alternativt förkasta hypoteserna. I analysen av materialet från undersökningen hittades ett samband mellan utbildning/erfarenhet och synen på revisorns oberoende. Även ett svagt samband mellan synen på vad revisorns oberoende innebär och företagsstorlek hittades.

Nyckelord: Revisor, oberoende, analysmodell, förväntansgap, konsulttjänster.

Abstract

Auditor independence is a condition for the financial markets to function optimally. To not degrade his/her client's credibility the auditor must both be and be perceived independent. There are indications that the perceptions of auditor independence differs between large and small accounting firms, and I will in this study examine whether there are differences in the perception of auditor independence between client firms of different sizes as well. The purpose of this paper is therefore to describe and analyze if the entrepreneur's views differ between companies of different size.

To examine differences in the perception of auditor independence this study has a deductive approach, and hence theory is used to create hypotheses which is then tested. These hypotheses have been the basis for the design of a questionnaire that was sent to 1000 entrepreneurs.

The analysis showed relationships between experience/education and the perception of auditor independence. Also, a correlation between firm size and the perception of independence were found.

Keywords: Auditor, independence, analysis model, expectation gap, non-audit services.

Förord

Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare Pernilla Broberg för råd, synpunkter och konstruktiv kritik under arbetets gång. Samtidigt vill jag tacka Pierre Carbonnier för statistikhjälpen.

Jag vill även tacka alla de respondenter som tagit sig tid att svara på enkäten.

Kristianstad, juni 2012

Lena Vos

Förkortningar

FAR= Föreningen Auktoriserade Revisorer. Branschorganisationen för revisorer och rådgivare.

IESBA= International Ethics Standards Board for Accountants. Ett organ inom IFAC som utarbetat internationella yrkesetiska regler.

IFAC= International Federation of Accountants. En global organisation för revisionsbranschen som fastställer internationella normer.

AICPA= American Institute of Certified Public Accountants. En nationell branschorganisation för auktoriserade revisorer i USA.

SPSS= Statistical Package for the Social Sciences. Ett datorprogram för statistisk analys.

Large Cap, Mid Cap och Small Cap= En gemensam nordisk börslista där bolagen presenteras utifrån storlek och marknadsvärde.

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problemdiskussion.....	10
1.3 Frågeställning.....	11
1.4 Syfte.....	11
1.5 Disposition.....	12
2 Vetenskaplig metod.....	13
3 Teoretisk referensram.....	15
3.1 Syftet med revision.....	15
3.1.1 Revisorns uppgift.....	15
3.2 Oberoende.....	16
3.2.1 Kritik mot oberoendetermen.....	17
3.3 Analysmodellen.....	17
3.3.1 Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden.....	18
3.3.2 Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden.....	19
3.3.3 Dokumentering.....	20
3.4 Jävsreglerna.....	20
3.5 Non-audit services/konsulttjänster.....	21
3.6 Rotation.....	22
3.6.1 FARs åsikt om rotation.....	22
3.7 Förväntansgap.....	23
3.8 Stora och små företag.....	24
3.9 Hypoteser.....	24
4 Empirisk metod.....	27
4.1 Undersökningsmetod.....	27
4.2 Datainsamlingsmetod.....	27
4.3 Urval.....	28
4.4 Operationalisering.....	29
4.4.1 Enkätens utformning.....	29
4.5 Bortfallsanalys.....	32
4.6 Validitet och reliabilitet.....	32

4.7 Generalisering	33
5 Analys.....	34
5.1 Inledning.....	34
5.2 Bivariat analys.....	38
5.2.1 Hypotes 1.....	38
5.2.2 Hypotes 2.....	39
5.2.3 Hypotes 3.....	40
5.2.4 Hypotes 4.....	42
5.2.5 Hypotes 5.....	43
5.3 Multipel analys.....	44
5.3.1 Egenintressehot.....	45
5.3.2 Självgranskningshot.....	47
5.3.3 Partställningshot.....	47
5.3.4 Vänskapshot.....	48
5.3.5 Skrämselhot.....	49
5.3.6 Konsulttjänster.....	50
5.3.7 Variabel 24-Revisorns oberoende.....	51
5.3.8 Variabel 25-Uppfattning om oberoende.....	52
5.4 Sammanfattning av hypoteserna.....	53
6 Slutsats.....	54
6.1 Slutdiskussion.....	57
6.2 Förslag till fortsatt forskning.....	57
Källor.....	59

Bilagor:

Bilaga 1 <i>Följebrev</i>	64
Bilaga 2 <i>Undersökningen</i>	65
Bilaga 3 <i>Följebrev-påminnelse</i>	71
Bilaga 4 <i>Spearman's rho</i>	72
Bilaga 5 <i>Spearman's rho efter gruppindelning</i>	73

Tabeller:

Tabell 1 <i>Beskrivande statistik för de oberoende variablerna</i>	34
Tabell 2 <i>Beskrivande statistik för de beroende variablerna</i>	35
Tabell 3 <i>Branschfördelning</i>	36
Tabell 4 <i>Utbildningsnivå</i>	36
Tabell 5 <i>Alpha-värden, Medelvärden och standardavvikelser</i>	38
Tabell 6 <i>Hypotesprövning 1</i>	39
Tabell 7 <i>Hypotesprövning 2</i>	40
Tabell 8 <i>Hypotesprövning 3</i>	41
Tabell 9 <i>Medelvärden utbildningsnivå</i>	42
Tabell 10 <i>Hypotesprövning 4</i>	43
Tabell 11 <i>Hypotesprövning 5</i>	44
Tabell 12 <i>Multipel regressionsanalys egenintressehot</i>	46
Tabell 13 <i>Multipel regressionsanalys självgranskningshot</i>	47
Tabell 14 <i>Multipel regressionsanalys partställningshot</i>	48
Tabell 15 <i>Multipel regressionsanalys vänskapshot</i>	49
Tabell 16 <i>Multipel regressionsanalys skrämshot</i>	50
Tabell 17 <i>Multipel regressionsanalys konsulttjänster</i>	51
Tabell 18 <i>Multipel regressionsanalys variabel 24</i>	52
Tabell 19 <i>Multipel regressionsanalys variabel 25</i>	52

1 Inledning

I uppsatsens inledande kapitel ges en kort introduktion och bakgrund till det valda området följt av den problemdiskussion som ligger till grund för undersökningen. Kapitlets avsikt är att ge läsaren en inblick i ämnet. Även uppsatsens syfte och fortsatta disposition beskrivs.

1.1 Bakgrund

För att de finansiella marknaderna skall fungera optimalt krävs pålitliga och oberoende revisionsberättelser (Polimeni et al, 2011). Revisorns oberoende är viktigt för att bygga upp förtroendet mellan företaget och dess intressenter och en revisionsberättelse är bara användbar då den innehåller pålitlig och objektiv information. Även om revisorn verkligen är oberoende måste denne även uppfattas som oberoende av omgivning och intressenter (Law, 2008). Enligt Ronen (2010) kan en revisor som inte uppfattas som oberoende av intressenter försämra företagets trovärdighet, vilket kan leda till minskade aktiepriser.

Enron skandalen som inträffade 2001 är ett exempel på vad som kan hända om inte revisorns oberoende tas på stort allvar. Enron var ett av de största energibolagen i USA och de hade Arthur Andersen som revisionsbyrå. Det var flera faktorer som påverkade oberoendet mellan Andersen och dess klient, Andersen var bland annat mycket beroende av konsultintäkterna de tjänade av Enron (Carrington, 2010). Bolagen delade även samma byggnad, och flera av dem som arbetade på Enron och Andersen roade sig på fritiden med att bland annat spela golf och åka på skidresor tillsammans. När Enron gick i konkurs fick Andersen ta en stor del av skulden och på grund av förlorad trovärdighet på marknaden fick även Andersen lägga ner sin verksamhet (Alexander et al, 2002).

Efter de stora skandalerna som inträffat inom revisionsbranschen har man börjat söka efter nya åtgärder för att förhindra att detta ska hända igen. En av åtgärderna är revisorsrotation, 2009 gick FAR ut med en rekommendation om att detta skulle ske senast vart sjunde år (FAR, 2011b). Revisorsrotation är ett relativt nytt begrepp i Sverige och betyder att ett företag med jämna mellanrum måste byta ut den revisor som är ansvarig för företagets

revision. Detta för att förhindra att vänskapsband bildas mellan revisor och klient som kan påverka revisorns oberoende (Daniels et al, 2011). Det finns både för- och nackdelar med revisorsrotation. Fördelarna är att rotationen delvis hindrar att en vänskapsrelation skapas mellan revisorn och dess klient. Detta vägs upp av nackdelar som att kortare samarbeten ger en sämre kvalitet på den finansiella rapporteringen (Kramer et al, 2011). I oktober 2010 kom ett nytt förslag ut för att stärka oberoendet ytterligare. EU kommissionen presenterade då en grönbok med förslaget att man inte längre enbart skulle ha revisorsrotation utan även byrårotation. Det skulle innebära att företaget senast vart sjunde år, måste byta även revisionsbyrå (Europeiska kommissionen, 2010).

Genom en EU-rekommendation infördes en analysmodell för att försöka harmonisera oberoende frågan inom revisionen. Den svenska analysmodellen har använts i ett flertal år för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Modellen hjälper revisorn att, innan eller under ett uppdrag, prova att det inte finns några omständigheter som kan påverka oberoendet. Finns det något hot mot oberoendet ska revisorn genast avsluta uppdraget (FAR, 2011a).

När förväntningarna från intressenterna inte matchar det revisorn gör uppstår det ett så kallat förväntansgap (Öhman et al, 2006). Detta förväntansgap kan även uppstå då intressenterna har olika förväntningar på revisorerna, eller genom missuppfattningar (Koh et al, 1998). Enligt Salehi (2011) beror förväntansgap delvis på den ständiga tillväxten och förändringarna på marknaden. Den höga tillväxten gör att revisorns roll hela tiden förändras samtidigt som omvärlden och intressenterna har kvar sina tidigare förväntningar. Det finns även ett annat sorts förväntansgap nämligen mellan revisorn och dess klient. Detta uppkommer då klienten har förväntningar på revisorn som denne inte uppfyller. Det kan bero på att klienten inte har en klar bild av vilka uppgifter som ingår i revisorns arbete det vill säga okunnighet om revisorns roll (Cassel, 1996).

1.2 Problemdiskussion

Det är en förutsättning att revisorn är oberoende gentemot sin klient för att revisionen ska betraktas som objektiv. Det är därför viktigt att både revisorn och klienten har samma

uppfattningar om vad oberoende innebär för en revisor. Enligt Law (2008) finns det flera studier som visar att revisorer av olika rang har olika uppfattning av vad oberoendet innebär. Boone et al, (2010) hittade tecken på att revisionskvaliteten inom de fyra största revisionsbyråerna skiljer sig gentemot de mindre byråerna. De menade även att revisorer på de större byråerna har större incitament att skapa trovärdiga finansiella rapporter än revisorer på de mindre byråerna då en större byrå med fler klienter har mer på spel. Även andra forskare så som Law (2008) och Reynolds et al (2001) har påvisat liknande skillnader i revisionskvalitet mellan de fyra största (PwC, Ernst & Young, Deloitte och KPMG) och de mindre byråerna.

Att revisorsklienterna har en bild om revisorns oberoende som stämmer överens med revisorns bild är en förutsättning för att undvika missförstånd. Klienterna är ofta inte lika insatta i de regler som finns för revisorns oberoende och därför kan det bildas ett förväntansgap där klienten förväntar sig en sak av revisorn som sedan inte uppfylls (Salehi, 2011). Eftersom det finns tecken på att synen på revisorns oberoende skiljer sig mellan stora och små revisionsbyråer (Law, 2008) vill jag med denna uppsats undersöka om det även finns skillnader i synen mellan företagare av olika företagsstorlekar. Cassel (1996) påvisade att det finns skillnader mellan olika företagsstorlekar där förväntansgapet är som störst mellan fåmansföretag och revisorn. Den undersökning Cassel utgick ifrån är idag inaktuell vilket betyder att synen på revisorns oberoende med stor sannolikhet har förändrats med tiden, då lagar och rekommendationer har ändrats under de senaste åren. En annan faktor som förändrats, som kan ha stor betydelse för uppfattningen om oberoende, är avskaffandet av revisionsplikten för de mindre aktiebolagen (FAR, 2010b).

1.3 Frågeställning

Utifrån ovanstående problemdiskussion har jag kommit fram till följande frågeställning;

- ▲ Hur påverkar företagsstorleken företagarens syn på revisorns oberoende?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera om företagarnas syn på oberoende skiljer sig mellan företag av olika storlek.

1.5 Disposition

Kapitel 1: Inledning

I kapitel 1 ges en introduktion om ämnet som kommer att beröras i uppsatsen. Det följs av en problemdiskussion som sedan leder fram till frågeställningen vilken är central genom hela uppsatsen. Kapitlet innehåller även syftet och den fortsatta dispositionen.

Kapitel 2: Metod

Kapitel 2 handlar om vilken vetenskaplig metod som använts för att angripa frågeställningen i uppsatsen.

Kapitel 3: Teori

I teorikapitlet tar jag upp de teorier som ligger till grund för uppsatsen. Det är dessa teorier som hypoteserna och undersökningen har grundats på.

Kapitel 4: Empirisk metod

I det fjärde kapitlet beskrivs den undersökningsmetod som valts för att samla in primärdata samt hur frågorna i enkäten har utformats. Även uppsatsens reliabilitet och validitet diskuteras.

Kapitel 5: Analys

Kapitel 5 inleds med en sammanställning av de data som samlats in vid undersökningen samt vilka metoder och test som gjorts. Kapitlet fortsätter sedan med en bivariat analys där hypoteserna testas. Efter den bivariata analysen görs en multipel analys för att slutligen bestämma huruvida hypoteserna ska förkastas eller inte.

Kapitel 6: Slutsats

Det sista kapitlet börjar med en presentation av varje hypotes och dess utfall. De slutsatser jag kommer fram till knyts sedan samman med teorin.

2 Vetenskaplig metod

I uppsatsens andra kapitel förklarar jag hur jag angripit uppsatsens problem. Med utgångspunkt i teorin skapas de hypoteser som ligger till grund för studiens kvantitativa undersökning.

Forskare har i många år studerat revisorns oberoende och vilka faktorer som kan tänkas påverka detta oberoende (Jenkins et al, 2011a; Jenkins et al, 2011b; Polimeni et al, 2011), vilket har gett mig mycket underlag för att studera ämnet. Det finns även mycket forskning som rör skillnader i revisionskvalitet mellan stora och små revisionsbyråer där flera forskare påvisat skillnader främst mellan de fyra största och övriga byråer (till exempel Law, 2008; Reynolds et al, 2001; Boone et al, 2010). Detta får mig att undra om det även finns skillnader mellan företagarens uppfattning om vad revisorns oberoende innebär. Kring denna aspekt har jag inte hittat någon forskning och därför har jag valt att själv undersöka saken närmare. Genom min undersökning vill jag se om det finns skillnader i företagarnas syn på oberoendet och om eventuella skillnader kan kopplas till företagets storlek.

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera om företagares syn på oberoende skiljer sig mellan företag av olika storlek. För att undersöka detta utgår jag ifrån analysmodellen som är den modell som revisorer använder sig av då de prövar sitt oberoende. I analysmodellen finns fem hot som en revisor måste undvika för att klassas som oberoende; egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot samt skrämshot (FAR, 2011a). Det är utifrån dessa hot som jag har utformat min enkät. Genom att ställa frågor till företagarna som rör dessa hot ser jag hur väl insatta de är i oberoende frågan samt hur viktigt de tycker att revisorns oberoende är. Jag har även lagt till frågor som rör företagsstorlek och typ av bransch samt personliga frågor om utbildning och erfarenhet för att se vad eventuella skillnader kan bero på.

Primärdatan i uppsatsen är de svar jag får ut av min undersökning, alltså de data som har det huvudsakliga syftet att utgöra underlag vid den slutliga analysen, det så kallade analysunderlaget (Befring, 1994).

Utifrån mitt förklarande syfte har jag valt att göra en kvantitativ undersökning i form av en webbenkät. Att arbeta med den kvantitativa metoden betyder att man sätter siffror på svaren som sammanställs och sedan kan användas för att dra generella slutsatser från. Genom att välja bort den kvalitativa metoden är jag medveten om att jag inte kan gå in och undersöka frågorna på djupet. Det finns också en ökad risk att de svarande missuppfattar frågorna (Eliasson, 2006).

Vid valet av teoretisk ansats finns det två huvudinriktningar; induktiv och deduktiv. Den induktiva inriktningen utgår från empirin där det handlar om att samla in data för att sedan utveckla till en teori. Den deduktiva ansatsen har istället sin utgångspunkt i teorin. Här handlar det om att utveckla hypoteser utifrån teorin för att sedan forska kring ämnet för att testa hypoteserna (Saunders et al, 2009). Genom denna forskning kompletteras teorin och ytterligare hypoteser kan bildas (Befring, 1994). Jag utgår från den deduktiva ansatsen i min uppsats då jag har utgått från befintlig teori, i form av vetenskapliga artiklar och böcker, för att skapa de hypoteser som ligger till grund för min undersökning.

Studiens teoretiska referensram är uppbyggd kring litteratur och studier som behandlat såväl revisorns oberoende som skillnader mellan små och stora företag. Denna del inleds med en bredare del där revisorns uppgifter förklaras samt vad som menas med oberoende. Därefter kommer en förklaring av vad analysmodellen innebär, de olika hot som kan uppstå samt ett kapitel som berör konsulttjänster. Därutöver finns ett kapitel som handlar om revisorsrotation och byrårotation eftersom detta är en aktuell och omdiskuterad åtgärd för att stärka revisorns oberoende. Även kapitlet om förväntansgap har fått en central roll i uppsatsen då jag utgått från förväntansgapet vid utformningen av hypoteserna. Gränserna för att klassas som ett stort företag finns specificerade eftersom skillnaderna mellan olika företagsstorlekar kommer att undersökas.

3 Teoretisk referensram

I kapitlet teoretisk referensram presenteras relevant teori om revision, revisorns oberoende och förväntansgap. Med utgångspunkt i den befintliga teorin har egna hypoteser bildats, som ligger till grund för uppsatsens undersökning.

3.1 Syftet med revision

Revisionsbranschens grundläggande syfte är att stärka förtroendet för den ekonomiska informationen som ges av ett företag, organisation eller myndighet. Detta förtroende är viktigt bland annat då intressenter ska investera i företaget samt för att transaktioner ska kunna genomföras på ett enkelt och förtroendeingivande sätt (FAR, 2012a). Att ett företags årsbokslut har granskats innebär dock inte att revisorn är skyldig till eventuella fel i redovisningen. Revisorns mål är att minimera risken och ge rimliga garantier för att årsbokslutet är fritt från felaktigheter (Europeiska kommissionen, 2010).

Enligt Fernando et al, (2010) har revisionen tre huvudsyften; att övervaka viktiga åtgärder och transaktioner, skapa en bättre informationsmiljö samt ge en sorts sekundär försäkring mot företagskonkurs. Genom denna försäkring minskas investerarnas risk då revisorn ger en sorts kompensation i händelse av ett misslyckande. Revisionen garanterar även att de resurser som finns tillgängliga används på bästa tänkbara sätt. Utöver detta finns ytterligare två perspektiv på revision; komfort och legitimering. Komfort beskriver revisionen som en trygghet som till exempel en investerare behöver för att våga investera i ett företag. Legitimering syftar till den legitimerande rollen som revisionen har (Carrington, 2010).

3.1.1 Revisorns uppgift

Revisorn ska fungera som en länk mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade. Revisorns övergripande uppgift är att kvalitetssäkra redovisningsinformation för att skapa trygghet för investerare och andra intressenter (Öhman, 2004). Revisorns ska således granska årsredovisning, bokföring och förvaltning i enighet med god revisionssed (3 § 9 kap Aktiebolagslagen). Granskningen som revisorn ska

genomföra kan delas in i tre områden. Det första området är den räkenskapsrelaterade revisionen som består av granskning av framförallt poster i balansräkningen. Detta för att kunna bedöma relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Det andra området, den förvaltningsrelaterade revisionen, handlar om att granska att lagar, regler och direktiv har följts vid redovisningen. Det sista området, den verksamhetsrelaterade revisionen, omfattar en granskning och bedömning av hur verksamheten drivs, om det sker effektivt och ändamålsenligt (Öhman, 2004).

En revisor ska följa god revisorssed och god revisionsred. Att följa god revisorssed innebär att revisorn ska agera så att han eller hon visar sig värd det förtroende som yrket kräver. God revisionsred innebär att revisorn skaffar sig tillräckligt med underlag för att kunna stödja sina uttalanden som revisor. Kompetens, oberoende och tystnadsplikt är viktiga begrepp i detta sammanhang (Cassel, 1996).

3.2 Oberoende

För att den finansiella marknaden ska fungera optimalt krävs pålitliga och oberoende revisionsberättelser som investerarna på marknaden kan lita på då de ska fatta beslut. Detta kräver att revisorerna är opartiska och självständiga (Polimeni et al, 2011). En revisor som faktiskt är oberoende kan ändå uppfattas som subjektiv utifrån intressenternas synvinkel. Då detta kan skada både företagets och revisionsbranschens image är det viktigt för en revisor att både vara oberoende och uppfattas som oberoende från en utomstående synvinkel (Law, 2008). Ett sätt att förhindra att man uppfattas som subjektiv är att vara transparent, det vill säga att publicera den information som är nödvändig för att utomstående ska kunna bilda en rättvis uppfattning (Lindstedt et al, 2010).

I Sverige ska alla revisorer följa ett ramverk som bygger på revisorslagen, IESBA yrkesetiska regler och EU-rekommendationen. Detta ramverk syftar till att ge vägledning och hjälp i de frågor som rör god yrkesred (FAR, 2012a). Kravet på oberoende gäller både för revisorn själv och för de som kan påverka resultatet av revisionen, till exempel en revisionspartner (Kommissionens Rekommendation, 2002).

Oberoendet utgörs av faktiskt oberoende och synbart oberoende. Det faktiska oberoendet innebär att man gör ett utlåtande utan att påverkas av faktorer som skulle kunna inverka på ett professionellt omdöme. Personen är alltså objektiv och professionellt skeptisk. Synbart oberoende betyder att man undviker omständigheter som gör att en tredje part kan dra slutsatsen att integriteten, objektiviteten eller den professionella skepsisen har äventyrats (FAR, 2012a).

3.2.1 Kritik mot oberoendetermen

Det finns kritik som riktar sig mot oberoende termen. Enligt generalsekreteraren för FAR, Dan Brännström (2012), borde engelskans ”independent” översättas till självständig istället för oberoende. I lagstiftningen ställs det krav på revisorns opartiskhet och självständighet, inte på oberoende, vilket Brännström anser är bra då det inte finns några revisorer som är helt oberoende. Oberoende är inte ett absolut tillstånd eftersom detta är omöjligt att uppnå då alla i någon mån har relationer till andra (Kommissionens Rekommendation, 2002).

Det finns även kritik som riktar sig mot engelskans ”independent”. Reynolds et al (2001) menade att ett fullständigt ”independence” är en praktisk omöjlighet då revisorn är anlitad och får betalt av sin klient. De menar att detta påverkar revisorn att, medvetet eller omedvetet, rapportera till sin klients fördel.

3.3 Analysmodellen

På grund av de ökade kraven inom revisionsbranschen har den europeiska revisorsfederationen utvecklat en analysmodell som en hjälp för revisorn att pröva sitt oberoende. Även IFAC har arbetat med en liknande modell. Vid prövningen enligt analysmodellen ska alla omständigheter granskas såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och klienten. Dessa omständigheter måste sedan prövas för att se om det finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende (FAR, 2011a). Enligt revisorslagen så är det revisorns ansvar att själv pröva sitt oberoende, och denna prövning ska göras för varje nytt uppdrag och måste uppdateras om det framkommer nya omständigheter. Bevisbördan ligger på revisorn att visa om han eller hon varit oberoende (Carrington, 2010).

Analysmodellen består av tre steg:

1. Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden
2. Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden
3. Dokumentering (FAR, 2011a).

3.3.1 Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden

I det första steget ska revisorn pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet inför varje nytt uppdrag eller då det uppkommer någon ny omständighet i ett befintligt uppdrag som kan vara av betydelse för revisorns opartiskhet eller objektivitet. Finner revisorn att det finns en risk för att förtroendet kan rubbas är han/hon skyldig att avböja eller uppsäga sig uppdraget (FAR, 2011a).

Det finns fem typsituationer där revisorn ska avböja eller uppsäga sig uppdraget. Dessa situationer är då det finns något av följande oberoendehot;

- ♣ egenintressehot
- ♣ självgranskningshot
- ♣ partställningshot
- ♣ vänskapshot
- ♣ skrämselhot (FAR, 2011a).

Egenintressehotet uppkommer då förtroendet hotas genom att revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt intresse kan bero på affärsmässiga band mellan revisorn och klienten till exempel att revisorn äger andelar i klientens företag eller om revisorns arvode är kopplat till företagets resultat. Ett indirekt ekonomiskt intresse jämföras med det direkta egenintressehotet och kan uppkomma bland annat då en närstående person till revisorn har nära affärsrelationer till klienten (FAR, 2011a).

Då revisorn i något annat sammanhang tagit ställning till det som ska granskas uppkommer ett så kallat självgranskningshot. Det kan förekomma till exempel då revisorn tidigare har

lämnat råd eller liknande i en fråga som revisorn under uppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Självgranskningshot kan även förekomma då revisorn tidigare haft anställning hos klienten. Indirekt självgranskningshot ska också beaktas, som till exempel då en närstående till revisorn deltagit i det arbete som revisorn ska granska (FAR, 2011a).

Partställningshot är då revisorn i ett annat sammanhang uppträtt till stöd för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet då det råder meningsskiljaktigheter eller intresse motsättningar. Detta kan förekomma då revisorn exempelvis företräder sin klient i förhandlingar. Partställningshot uppstår inte då revisorn enbart vidarebefordrar uppgifter på klientens uppdrag till Skatteverket eller då revisorn ger råd till sin klient hur denna ska lägga upp sin talan (FAR, 2011a).

Då revisorn har nära personliga relationer med sin uppdragsgivaren, eller någon person i dennes ledning, finns det en risk att revisorn blir alltför inställd mot klientens intressen. Det uppkommer då ett vänskapshot som kan handla om vänskapsrelationer, anhöriga, återkommande sociala kontakter eller då revisorn innehaft uppdrag för sin klient under en längre tid. Indirekta personliga kontakter bör jämföras med direkta personliga kontakter och uppkommer då en närstående till revisorn har personliga relationer till klienten (FAR, 2011a).

Skrämselhot uppkommer då revisorn känner obehag inför sin klient eller påverkas av hot/påtryckningar från denne eller någon annan och då detta är menat att ge revisorn obehag (FAR, 2011a).

Revisorn ska avböja eller uppsäga sig uppdraget om någon av tidigare nämnda situationer uppfylls eller om det finns något annat förhållande som kan minska förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (21 § Revisorslagen).

3.3.2 Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden

Ibland kan en av de ovan nämnda omständigheterna brytas. Detta kan ske då det inte finns en egentlig anledning att ifrågasätta revisorns oberoende (FAR, 2011a). Det kan bland annat

handla om att det finns affärstransaktioner mellan revisorn och klienten som enligt 21 § i revisorslagen kan påverka egenintresset. Så behöver inte vara fallet då det är fråga om en vardaglig och ordinär transaktion där revisorn har samma villkor som andra. Revisorn behöver inte heller avböja eller avsäga sig ett uppdrag om han eller hon kan visa att det finns motåtgärder att vidta. Motåtgärder är de åtgärder som vidtas för att det inte ska finnas skäl till att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet. Det kan till exempel handla om att revisorn äger andelar i bolaget som han eller hon ska revidera, men som säljs innan uppdraget accepteras för att revisorn inte ska påverkas av egenintresse i revisionen. Ju starkare hot som finns desto kraftigare måste också motåtgärderna vara. I enklare fall kan det räcka att revisorn redogör vilket hot som föreligger, sitt ställningstagande samt vilka skäl det finns för detta. I fall då motåtgärder inte finns eller inte räcker till måste revisorn avböja eller uppsäga sig uppdraget (FAR, 2011a).

3.3.3 Dokumentering

Revisorn har en skyldighet att dokumentera de överväganden som gjorts vid analysen för att kunna bevisa att en prövning gjorts (Carrington, 2010). I dokumenteringen ska det framgå vilka omständigheter som framkommit, vilka åtgärder som vidtagits för att eliminera eventuella förtroendehot samt de slutsatser som revisorn dragit (FAR, 2011a).

3.4 Jävsreglerna

Jäv är en anmärkning som riktas mot riktigheten på ett krav (nationalencyklopedin, 2012). Enligt revisionslagens 17 § finns det vissa jävsregler som en revisor måste följa. Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag inom samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt företräder företaget vid grundbokföringen eller medelförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led

till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Den som inte är behörig enligt dessa jävsregler att vara revisor för ett företag får inte heller vara revisor för företagets dotterbolag.

3.5 Non-audit services/konsulttjänster

Dagens pressade marknadssituationer gör att revisorsbranschen ständigt förändras samtidigt som relationerna mellan revisor och klient måste anpassa sig till marknadens svängningar. Ett sätt att försöka stärka relationen med sin klient är att erbjuda dem andra tjänster än bara revision (Jenkins et al, 2011b). Konsulttjänster (eng. non-audit services) är de rådgivningstjänster som inte har ett nära samband med revisionen (Carrington, 2010).

Det finns ännu inget förbud inom EU mot att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster till sina klienter. Sådana tjänster får dock inte tillhandahållas då det finns risk att en tredje part anser att detta äventyrar revisorns oberoende. I de flesta länder inom EU är det fortfarande vanligt att man säljer andra tjänster än redovisningstjänster till sin klient men detta kan påverka revisorns oberoende då revisorn får ett affärsintresse i sin klient eftersom revisorn tjänar pengar på dessa tjänster (Europeiska Kommissionen, 2010). Enligt Carrington (2010) finns det flera fördelar för en revisor att erbjuda sin klient konsultation som sträcker sig utöver revisionsrådgivningen. Han menar att dessa extratjänster gör att revisorn får en bättre kunskap om sin klients verksamhet vilket ger revisorn bra förutsättningar för en lyckad revision. En annan fördel är att revisorn ofta kan erbjuda sina klienter ett mervärde vilket gör det billigare för klienten att köpa både revision och konsultation från sin revisor. Många andra forskare har undersökt om dessa konsulttjänster påverkar revisorns oberoende och hittat både för- och nackdelar med detta. Jenkins et al (2011a) menar att revisorerna kan, genom intäkterna från dessa konsulttjänster, bli så pass ekonomiskt intresserade i en klient att de förvandlas till ”advokater” för sin klient istället för att fungera som en oberoende granskare.

3.6 Rotation

Sedan 1 juli, 2009 gäller revisorsrotation i Sverige. Det innebär att en revisor får vara revisor för ett noterat företag under högst sju år i följd. Därefter får inte revisorn delta i revisionen under de följande två åren (FAR, 2011b). En ny revisor kan under tiden väljas från samma revisionsbyrå eller från en ny byrå. Denna lag är främst till för att öka trovärdigheten på marknaden då långa samarbeten har visat sig resultera i att revisorn och klienten får en nära kontakt som kan äventyra revisorns objektivitet (Kramer et al, 2011). I oktober 2010 publicerade EU-kommissionen en grönbok med förslag om bland annat byrårotation. Syftet med grönboken är att lägga fram ett förslag som det sedan skapas en diskussion kring. De åsikter och synpunkter som kommer fram i diskussionen används sedan för att besluta om nya lagar ska införas eller om befintliga lagar ska utvecklas (Humphrey et al, 2011). Förslaget om byrårotation innebär ett obligatoriskt byte både av revisionsbyrå och av huvudansvarig revisor. Anledningen till detta förslag är att ett företag som har anlitat en och samma revisionsbyrå under ett flertal årtionden inte lever upp till de krav som krävs för att en revisor ska betraktas som oberoende (Europeiska Kommissionen, 2010).

Det har forskats mycket kring huruvida detta förslag är bra eller inte. Flera forskare har kommit fram till att byrårotation resulterar i sämre revisionskvalitet och högre grad av misslyckanden då det tar tid för revisorn att sätta sig in i sin klients situation (Kramer et al, 2011). Moraru et al, (2009) menar att för att samarbetet mellan klient och revisor ska fungera på ett optimalt sätt måste klienten känna sig bekväm att dela information och diskutera problem med sin revisor, något som kan vara problematiskt i början av ett samarbete. En annan viktig synpunkt är att revisorns incitament att sätta sig in i sin klients situation minskar då revisorn inte har möjlighet till ett längre samarbete (Catanach Jr et al, 1999). Detta har även visat sig vara en fördel då forskare menar att en revisor inte heller har incitament att vara partisk om byrårotation införs, vilket anses bero på att revisorn inte kan utveckla relationer med sin klient på lång sikt (Kramer et al, 2011).

3.6.1 FARs åsikt om rotation

FAR, branschorganisationen för revisorer och rådgivare i Sverige, lämnade i december 2010 ett remissvar till EU kommissionen där de bland annat tog upp att kunskapen som

krävs för att kunna göra en tillförlitlig revision endast kan förvärfvas över en längre tid. Detta gör det tufft att få byrårotationen att fungera med korta mandatperioder och FAR anser därför att det krävs längre mandatperioder, åtminstone 10 år, för att det ska fungera. En annan nackdel med byrårotation är att misslyckanden inom revision är högre i början av en mandatperiod, vilket innebär att med en obligatorisk byrårotation kommer misslyckandena troligtvis att öka. Detta antagande stödjer FAR med en undersökning som gjorts inom området av AICPA. En annan nackdel är de ökade kostnaderna som förknippas med rotationen då den nya revisorn ska sätta sig in i sin klients situation (FAR, 2010a).

3.7 Förväntansgap

Förväntansgap uppstår då revisorerna och allmänheten har olika uppfattningar om vad revisorn har för uppgifter och ansvar, det är alltså ett gap mellan vad allmänheten förväntar sig att få och vad de verkligen får (Öhman et al, 2006). Förväntansgapet kan även uppkomma genom missuppfattningar eller då en del av samhället har en sorts förväntningar på revisorerna medan en annan del förväntar sig något annat. Förväntansgapet kan delas in i två delar

- ⤴ rimlighetsgap, gapet mellan vad samhället förväntar sig att revisorerna ska utföra och vad revisorerna rimligtvis kan förväntas utföra,
- ⤴ utförandegap, gapet mellan vad samhället rimligtvis kan förvänta sig att revisorerna ska utföra och vad revisorerna uppfattas utföra (Koh et al 1998).

Ett förväntansgap kan uppkomma av många olika anledningar. En anledning är att det finns en fördröjning på revisionsmarknaden, då revisorns roll och uppgifter ständigt förändras över tiden, samtidigt som samhället inte hinner ändra sina förväntningar (Salehi, 2011). Ett förväntansgap kan även uppkomma mellan revisorn och dennes klient, då klienten har förväntningar på revisorn som han eller hon inte uppfyller. Detta förväntansgap beror ofta på att klienten är okunnig om vad revisorn har för uppgifter och skyldigheter, och inte vet vad som rimligtvis kan krävas av sin revisor (Cassel, 1996). För att minska gapet föreslår forskare olika åtgärder, till exempel att utöka revisionsberättelserna samt utbilda användarna för att de lättare ska förstå vad revisorn verkligen har för uppgifter och ansvar (Koh et al 1998).

3.8 Stora och små företag

För att ett företag eller en koncern ska klassas som stor måste mer än ett av följande kriterier vara uppfyllda under vart och ett av de senaste två räkenskapsåren

- ⤴ Medeltalet anställda i företaget har uppgått till mer än 50,
- ⤴ Företagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 40mkr,
- ⤴ Företagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 80mkr.

För stora företag ska minst en auktoriserad revisor alternativt en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen utses. För noterade bolag gäller samma sak samt för de flesta finansiella företag oavsett storlek. Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser samt företag som revideras enligt revisionslagen kan ansöka till Bolagsverket om att istället få utse en godkänd revisor som ännu inte avlagt examen (FAR, 2012b).

I denna uppsatsens undersökning kommer inte någon tydlig avgränsning göras på stora och små företag. Istället kommer det att undersökas om det finns någon signifikant skillnad mellan olika företagsstorlekar.

Den 1 november 2010 slopades revisionsplikten för de minsta aktiebolagen som inte uppfyller mer än ett av följande gränsvärden

- ⤴ Högst 3 miljoner kronor i nettoomsättning,
- ⤴ Högst 1,5 miljoner kronor i balansomslutning,
- ⤴ Högst tre anställda.

Detta innebär att de minsta aktiebolagen i Sverige inte längre behöver granskas av en revisor (FAR, 2010c).

3.9 Hypoteser

Ett förväntansgap kan uppkomma då det finns olika uppfattningar om vad revisorn har för uppgifter, ansvar och skyldigheter. Detta gap kan uppstå mellan revisor och allmänhet eller mellan revisor och klient (Öhman et al, 2006). Enligt Cassel (1996) är förväntansgapet som störst mellan fåmansföretagen och revisorn. En möjlig förklaring till detta är att de allra minsta företagen ofta saknar en egen ekonomiavdelning vilket medför att personalen är

mindre insatt i revisorns uppgifter, till skillnad mot de större företagen som ofta har stora ekonomiavdelningar och på så sätt är mer insatta i de lagar och regleringar som finns angående revision. Slopandet av revisionsplikten från och med den 1 november 2010 kan också vara en faktor som förklarar att småföretagare har en annan syn på vad revisorns oberoende innebär då många av de mindre företagen inte längre har någon revisor. Det torde således finnas ett samband mellan företagsstorleken och synen på vad revisorns oberoende innebär liksom uppfattningen om hur viktigt revisorns oberoende är.

Hypotes 1: Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär.

Hypotes 2: Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Förväntansgapet uppstår då revisorer och revisionens intressenter har olika syn på vad revisorn har för uppgifter, ansvar och skyldigheter. Det beror ofta på kunskapsbrist, det vill säga bristande kunskaper hos allmänheten om vad revisorns oberoende innebär. Erfarenhet och utbildning kan få detta kunskapsgap att minska (Koh et al, 1998). Det torde således finnas ett samband mellan utbildning/erfarenhet och synen på vad revisorns oberoende innebär liksom uppfattningen om hur viktigt revisorns oberoende är.

Hypotes 3: Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär.

Hypotes 4: Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Företagare som verkar inom de branscher som kräver en stor ekonomisk kunskap, som till exempel bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen, har ofta en ekonomisk utbildning. Denna utbildning medverkar till större kunskaper inom ekonomiska frågor som exempelvis vad revisorn har för uppgifter och ansvar gentemot sina klienter, vilket gör att förväntansgapet mellan dessa företagare och revisorn minskas. Det torde således finnas ett samband mellan branschtillhörighet och synen på vad revisorns oberoende innebär.

Hypotes 5: Det finns ett samband mellan branschtillhörighet och synen på vad revisorns oberoende innebär, företagare inom bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen har en annan syn på vad revisorns oberoende innebär än företagare i

andra branscher.

4 Empirisk metod

I följande avsnitt presenteras hur frågorna i enkäten har utformats och hur jag gått till väga för att genomföra undersökningen. Jag har valt att genomföra en kvantitativ tvärsnittsstudie i form av webbenkäter för att samla in de primärdata som ligger till grund för analysen. Enkäten har skickats ut till 1000 företag med en svarsfrekvens på 10,3 procent.

4.1 Undersökningsmetod

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera om företagarnas syn på oberoende skiljer sig mellan företag av olika storlek. För att kunna analysera detta har jag valt att använda mig av en kvantitativ metod för att det ska vara möjligt att göra generaliseringar utifrån undersökningen. Den kvantitativa metoden passar även bra då jag gör en ganska bred och ytlig undersökning och alltså inte går in på djupet i frågorna.

För att kunna studera hur företagarnas syn på oberoende skiljer sig har jag gjort en tvärsnittsstudie. Denna ansats är lämplig att använda i detta fall då jag studerar hur ett visst fenomen ser ut vid en viss tidpunkt, och inte över tiden. Tvärsnittsstudie är också lämplig att använda vid breda och ytliga undersökningar (Saunders et al, 2009).

4.2 Datainsamlingsmetod

Fördelarna med att göra en webbenkät är många. Det går snabbt att skicka ut enkäterna till en större målgrupp, svaren registreras automatiskt och respondenterna kan i lugn och ro besvara frågorna när de själva har tid. Även den så kallade intervjuareffekten elimineras, det vill säga att respondenten påverkas i sina svar av intervjuaren. Nackdelarna med att göra en webbenkät är främst det stora bortfallet (Ejlertsson, 2005). Enligt Saunders et al (2009) kan jag räkna med en svarsfrekvens på ungefär 11 procent vid denna typ av undersökning. Även missuppfattningar och lässvårigheter kan bli ett problem (Ejlertsson, 2005). Den främsta anledningen till att jag valt att använda webbenkäter vid min undersökning är att det ger mig en möjlighet att samla in en stor mängd kvantitativ data på kort tid till ett lågt pris (Saunders et al, 2009). Några alternativ till att använda webbenkäter är att skicka

postenkäter, göra besöksenkäter eller göra telefonintervjuer, vilket kunde ha resulterat i en högre svarsfrekvens. Dessa metoder hade däremot blivit kostsamma både vad det gäller tid och material (Ejlertsson, 2005).

För att nå ut till företagen gjordes en sökning via Lokaldelens sökmotor där företagens hemsidor hittades. Via hemsidorna hittades e-mail adresser till vilka jag skickade ut en kort presentation av mig själv samt av ämnet jag ville undersöka (bilaga 1). Jag garanterade även att alla svar skulle behandlas konfidentiellt då jag vill ha så ärliga svar som möjligt. Mailet innehöll även en länk som respondenterna kunde klicka på för att komma direkt till undersökningen (bilaga 2). För att enkäten inte skulle hamna i skräpposten hos respondenterna skickades endast nio stycken åt gången. Då svarsfrekvensen ofta blir låg när man använder sig av webbenkäter (Saunders et al, 2009) skickades en påminnelse ut en vecka senare (bilaga 3).

Enkäten gjordes via Google dokument, vilket var ett snabbt och enkelt sätt att utforma och designa ett formulär. När respondenterna svarade på enkäten kom svaren automatiskt in i Google kalkylark där de sedan enkelt kunde föras över till SPSS för analys. De svar jag fick in utgjorde primärdatan i uppsatsen, då det är de data som syftar till att utgöra underlaget vid den slutliga analysen (Befring, 1994).

4.3 Urval

När det gäller urvalet så har jag begränsat mig till företag inom Skåne. Jag specificerade sex olika branscher där respondenterna kunde välja vilken bransch de i huvudsak tillhörde, även alternativet ”övrigt” fanns med om de svarande inte tyckte att något av de andra alternativen passade in på företaget. Branscherna valdes ut genom att utgå från Large Cap, Mid Cap och Small Cap listorna, då ungefär åttio procent av bolagen på dessa listor hamnade inom dessa branschindelningar. Anledningen till att göra dessa branschindelningar var för att hypotes 5 skulle kunna testas. Utifrån dessa indelningar gjordes sedan ett stickprov där jag försökte få med ungefär lika många från varje bransch genom en sökning via Lokaldelens sökmotor. Jag bestämde mig för ett urval på 1000 företag av olika storlekar

vad gäller omsättning och antal anställda.

För att generaliseringar ska kunna göras utifrån ett stickprov måste stickprovet vara slumpmässigt och representativt för hela populationen. Ett slumpmässigt stickprov innebär att alla inom populationen har samma sannolikhet att komma med (Ejlertsson, 2005). Det stickprov jag gjort har varit delvis slumpmässigt. Jag begränsade mig till vissa branscher och även geografiskt, men inom dessa begränsningar har urvalet varit slumpmässigt. Utifrån undersökningens resultat kan försiktiga generaliseringar göras inom de utvalda branscherna i Skåne.

4.4 Operationalisering

Operationalisering handlar om att göra teori mätbart för att kunna analysera materialet (Saunders et al, 2009). I mitt fall handlar det om att göra svaren från undersökningen mätbara för att kunna testa mina hypoteser.

4.4.1 Enkätens utformning

Enkäten består av 29 stycken frågor, med målet att kunna testa mina hypoteser samtidigt som frågorna ska vara lätta att förstå och inte kunna feltolkas. För att minska risken för feltolkning och missförstånd hos respondenterna gjordes först en pilotstudie då en företagare och en ekonom fick testa enkäten. Syftet med att göra en pilotstudie är att testa enkäten på någon eller några respondenter för att se om de uppfattar frågorna så som de är menade att uppfattas. Genom att göra en pilotstudie så får jag en chans att ändra enkäten innan den skickas ut för att undvika eventuella missförstånd hos de svarande (Ejlertsson, 2005). Pilotstudien gjordes på en manlig företagare i 55-års åldern, med en lång erfarenhet att driva företag, samt på en kvinnlig ekonom i 30-års åldern.

För att hypoteserna ska kunna testas har först ett antal bakgrundsfrågor ställts för att få reda på bland annat företagsstorlek och erfarenhet. De efterföljande frågorna rör analysmodellens fem olika hot, där tre frågor har ställts angående varje hot. Även frågor avseende konsulttjänster samt relationen med företagets revisor har ställts för att kunna

undersöka om det finns några variationer och vad de i så fall kan bero på. Jag valde att använda mig av en fast intervallskala då respondenterna skulle ta ställning till frågorna som ställdes. Denna skala var sjugradig och gick från ”påverkar inte alls” till ”påverkar i hög grad”. Om respondenten inte hade någon åsikt om en fråga kunde han eller hon hoppa över den frågan då frågorna inte var obligatoriska.

Inledande frågor, fråga 1-7, syftade till att kunna kategorisera företagen utifrån storlek, bransch och revisionskostnader. Även en kategorisering av den enskilde företagaren blev möjlig då utbildningsnivå och erfarenhet undersöktes. Fråga 3 (branschtillhörighet) och fråga 5 (utbildningsnivå) var så kallade kontrollvariabler där ett svarsalternativ kunde uteslutas i analysen för att kunna analysera förhållandet mellan de andra svarsalternativen. Alla de inledande frågorna gjordes obligatoriska då de är viktiga för att kunna testa hypoteserna, det gick alltså inte att skicka in ett svar utan att ha svarat på alla dessa frågor.

Konsulttjänster, fråga 8, handlade om hur mycket respondenten ansåg att konsulttjänster kunde påverka revisorns oberoende. Här fick respondenten svara på en sjugradig skala som går från ”påverkar inte alls” till ”påverkar i hög grad”. Denna skala hängde sedan med i de resterande frågorna.

Egenintressehot, fråga 9-11, rörde egenintressehotet enligt analysmodellen det vill säga då revisorns oberoende kan påverkas på grund av att revisorn har ett ekonomiskt intresse i klientens verksamhet.

Självgranskningshot, fråga 12-14, var frågor som handlade om analysmodellens självgranskningshot. Självgranskningshot uppkommer då revisorns oberoende kan ifrågasättas då revisorn tidigare tagit ställning till något som ska granskas i uppdraget.

Partställningshot, fråga 15-17, handlade om partställningshotet. Enligt analysmodellen uppkommer detta hot mot revisorns oberoende då revisorn i ett annat sammanhang uppträtt

till stöd för eller emot klienten i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.

Vänkskapshot, fråga 18-20, rörde analysmodellens vänskapshot, något som kan uppkomma då revisorn har personliga relationer till sin klient.

Skrämselhot, fråga 21- 23, handlade om analysmodellens sista hot, skrämselhot, som kan uppkomma då revisorn påverkas av hot eller påtryckningar i sina bedömningar. Syftet med frågorna 8-23 är att undersöka hur företagarnas uppfattningar stämmer överens med de lagar och regleringar som finns för revisorer. De eventuella skillnader som upptäcks ska sedan försöka kopplas till de andra faktorerna så som storlek, bransch, erfarenhet och utbildning för att se om det finns något samband. Anledningen till att just tre frågor gjorts angående varje hot är då man senare i analysen kan göra ett så kallat Cronbach's Alpha test då man har tre eller fler frågor som är menade att mäta samma sak. Detta test kontrollerar att dessa frågor verkligen mäter samma sak, vilket gör att de i så fall kan slås ihop till gemensamma grupper för att underlätta analysen (Hair et al, 2010).

Övriga frågor, fråga 24-29, rörde synen på hur viktigt revisorns oberoende anses vara. Här ville jag få reda på hur viktigt respondenten tycker att det är att revisorn verkligen är oberoende och hur viktigt det är att revisorn uppfattas som oberoende av intressenter till företaget samt en uppskattning av respondenternas relation med sin egen revisor. Även dessa frågor syftar till att undersöka om det finns några skillnader i uppfattningarna samt vad dessa eventuella skillnader kan bero på.

Fråga 30 var en ruta där respondenten kunde fylla i om han eller hon hade några övriga kommentarer angående enkäten. Syftet med denna ruta vara att respondenten skulle kunna fylla i om det var något som var otydligt eller om han eller hon ville förtydliga något av svaren.

4.5 Bortfallsanalys

I undersökningen har jag råkat ut för både externt och internt bortfall. De externa bortfallen är de respondenter som inte har deltagit alls i undersökningen. Det kan bero på till exempel tidsbrist eller brist på intresse hos den svarande. Internt bortfall förekommer då den svarande hoppar över eller missar enstaka frågor (Ejlertsson, 2005). Större delen av frågorna har inte varit obligatoriska i enkäten, det vill säga att den svarande kan skicka in sina svar trots att alla inte varit ifyllda, eftersom jag inte vill tvinga någon att ta ställning till en fråga som de kanske inte förstår eller har någon åsikt om. Att tvinga någon att ta ställning leder ofta till att respondenten lägger sig någonstans i mitten av en skala, vilket ger ett missvisande resultat (Ejlertsson, 2005). Frågorna som rör företagets bakgrund, som till exempel nettoomsättning och antal anställda, gjordes däremot obligatoriska då dessa är de beroende variablerna i analysen. Utan dessa variabler kan alltså inte hypoteserna testas. Totalt fick jag in 68 svar efter mitt första utskick. Efter påminnelsen kom ytterligare 35 svar in vilket gav totalt 103 svarande och en svarsfrekvens på 10,3 procent.

4.6 Validitet och reliabilitet

Med validitet menas att en fråga i enkäten mäter det som den avser att mäta. Genom att tänka igenom frågorna noga och testa enkäten innan den skickats kan validiteten i undersökningen öka då de systematiska felen minskas (Ejlertsson, 2005). Genom den pilotstudie som gjordes innan enkäterna skickades ut har validiteten i min undersökning ökat.

Med reliabilitet menas att upprepade mätningar av samma sak ska ge samma resultat. För att få en hög reliabilitet krävs det att frågorna ställs på ett sätt som gör att en slumpmässig variation i svaren undviks (Ejlertsson, 2005). Enligt Saunders et al, (2009) finns det flera hot som kan påverka reliabiliteten i en undersökning. Det första hotet är att respondenterna kan ge olika svar på grund av vilket sinnestillstånd de befinner sig i. Detta kan påverkas av till exempel vilken tidpunkt i veckan man skickar ut sina enkäter eller gör sina intervjuer. Då jag skickat ut enkäterna i början av veckan kan det tänkas att respondenterna varit något mer skeptiska i sina svar än om jag hade skickat ut enkäterna närmare helgen. Detta torde dock inte ha någon avgörande betydelse då det är lika för alla respondenter. Det andra hotet

är att respondenterna svarar så som de tror att undersökaren vill att de ska svara. Detta hot har jag minimerat då jag gjort webbenkäter med garanterad anonymitet, respondenterna bör alltså inte påverkas av den så kallade intervjuareffekten. Hot nummer tre innebär att samma frågor kan ställas på olika sätt beroende på vem som intervjuar, något som inte är ett problem i mitt fall då alla respondenter fått samma frågeformulär. Det fjärde och sista hotet mot reliabiliteten är att forskare kan tolka svaren på olika sätt. Då jag arbetar ensam ser jag inte heller detta som något hot i min undersökning.

4.7 Generalisering

Att kunna generalisera utifrån en undersökning innebär att forskningsresultaten är tillämpliga i andra forskningssammanhang (Saunders et al, 2009). Ett högt bortfall saboterar möjligheterna att dra generella slutsatser och generalisera undersökningsresultatet. Urvalet måste också göras på ett korrekt sätt från den population som resultatet ska gälla (Ejlertsson, 2005). Då bortfallet i undersökningen varit ganska hög, nästan 90 procent, görs endast försiktiga generaliseringar utifrån det material jag fått in.

5 Analys

Kapitlet inleds med en sammanställning och beskrivning av de data som samlats in. Därefter följer en bivariat analysen där var och en av hypoteserna testas. Kapitlet avslutas med en multipel analys som används för att slutligen testa hypoteserna.

5.1 Inledning

De data som samlats in har sammanställts i SPSS där statistiska tester har gjorts på materialet för att sedan bestämma om hypoteserna ska förkastas eller accepteras. Inledningsvis presenteras en sammanställning av de oberoende variablerna.

Tabell 1- Beskrivande statistik för de oberoende variablerna

	Minimum	Maximum	Medelvärde	Standardavvikelse
1. Årlig nettoomsättning i tkr	150	4 365 925	280 959,39	718 627,72
2. Antal anställda	0	1069	75,44	187,78
4. Erfarenhet att driva företag i antal år	0	40	17,99	10,26
6. Revisionskostnader per år i tkr	0	4300	242,8	578,48
7. Del av revisionskostnaderna som går till konsulttjänster i procent	0	100	16,38	20,18

I tabellen ovan framgår variablernas spridning, samt medelvärde och standardavvikelser för de oberoende variablerna som mäts enligt kvotskala. Tabellen visar att det finns en stor spridning på företagsstorlek och erfarenhet hos de svarande. Genomsnittsföretaget har en årlig nettoomsättning på 281 miljoner kronor och 75 anställda. Även på de beroende variablerna (fråga 8 till 29) gjordes en beskrivande statistik.

Tabell 2- Beskrivande statistik för de beroende variablerna

	Antal	Minimum	Maximum	Medelvärde	Standardavvikelse
8	95	1	7	3,08	1,944
9	91	1	7	5,59	1,961
10	91	1	7	5,07	1,925
11	92	1	7	5,39	1,904
12	90	1	7	4,69	1,765
13	89	1	7	4,44	1,796
14	90	1	7	3,31	1,809
15	89	1	7	3,71	1,896
16	87	1	7	4,06	1,985
17	93	1	7	2,72	1,728
18	88	1	7	4,85	1,817
19	88	1	7	3,68	1,732
20	88	1	7	4,02	1,894
21	87	1	7	4,82	1,865
22	89	1	7	4,89	1,892
23	91	1	7	3,18	1,630
24	94	1	7	6,32	1,109
25	95	1	7	6,52	1,040
26	94	1	7	4,59	1,768
27	90	1	7	5,51	1,368
28	95	1	7	6,23	1,046
29	93	1	7	6,14	1,166

I denna tabell framgår att det är frågorna 8 och 17 som respondenterna anser påverkar revisorns oberoende minst. Dessa skillnader kan bero på att det finns vissa hot mot revisorns oberoende som lättare kan elimineras, där det finns så kallade motåtgärder att vidta för att oberoendet inte ska kunna ifrågasättas. De frågor som respondenterna anser påverkar oberoendet mest är 24 och 25. Respondenterna tycker alltså att det är mycket viktigt att revisorn både är och uppfattas som oberoende.

Tabell 3- Branschfördelning

Bransch	Antal	Procent
Bank, Finans, Försäkring, Ekonomi och Konsultverksamhet	13	12,6
Bygg, Design och Inredningsverksamhet	15	14,6
Data, IT och Telekommunikation	20	19,4
Fastighetsverksamhet	24	23,3
Handel	16	15,5
Tillverkning och Industri	7	6,8
Övrigt	8	7,8
Total	103	100

Tabell 3 visar hur fördelningen mellan branscherna ser ut hos dem som deltagit i undersökningen. En ganska jämn fördelning med undantag från tillverknings- och industribranschen där deltagandet är något lägre.

Tabell 4- Utbildningsnivå

Utbildningsnivå	Antal	Procent
Grundskola	8	7,8
Gymnasium	24	23,3
Högskola/Universitet upp till 3 år	24	23,3
Högskola/Universitet mer än 3 år	44	42,7
Övrigt	3	2,9
Total	103	100

I tabell 4 framgår fördelningen av respondenternas utbildningsnivå. Större delen av de svarande har Högskole- eller Universitetsutbildning, vilket kan förklaras av att det krävs vissa kunskaper för att kunna driva ett företag.

Vanliga värden på signifikansnivån är 5%, 1% och 0,1% (Körner et al, 2000). Jag har valt en högre signifikansnivå på 10% vilket innebär att även svaga samband medför att hypoteserna inte kan förkastas, denna nivå har tidigare använts av exempelvis Bjørneak (1997) och Sánchez Ballesta et al (2005). Variabler med en signifikansnivå under 5% anses signifikanta och under 10% som svagt signifikanta. Genom att genomföra ett Kolmogorov-Smirnov test på alla variabler konstaterades att alla variabler, förutom två (branschindelning

och erfarenhet), inte var normalfördelade. Detta var av betydelse för tillvägagångssättet i den fortsatta analysen. Eftersom att urvalet dessutom är litet har i huvudsak icke-parametriska tester gjorts.

För att beräkna korrelationen, det vill säga sambandet mellan olika variabler, gjordes sedan ett Spearman's rho test (bilaga 4). Korrelationskoefficienten är ett tal mellan 1 och -1 som talar om storleken och riktningen på sambandet mellan två variabler. Ju närmare 1 eller -1 talet är desto starkare är korrelationen mellan variablerna. I bilaga 4 framgår det till exempel att korrelationen mellan variabel ett och två är 0,863. Eftersom detta tal är nära 1 så finns det alltså en stark korrelation mellan variablerna, vilket inte är så konstigt då de båda mäter företagsstorleken. Att talet dessutom är positivt innebär att det finns ett positivt samband mellan variablerna, det vill säga då den ena ökar så ökar även den andra.

Efter att ett Cronbach's Alpha test gjorts på de beroende variablerna som mäter olika oberoendehot kunde vissa av frågorna slås ihop till gemensamma grupper för att underlätta den fortsatta analysen. Cronbach's Alpha testar reliabiliteten mellan frågorna, det vill säga om frågorna mäter samma sak. Genom detta test rangordnas frågorna mellan 0 till 1, och för att de ska kunna slås ihop till en gemensam grupp bör de ligga på minst 0,6- 0,7 (Hair et al, 2010). De frågor som tillhörde samma hot enligt analysmodellen kunde slås ihop, då dessa grupper har Alpha-värden på mellan 0,748 och 0,918. Efter denna sammanslagning gjorts kunde ett nytt korrelationstest med Spearman's rho göras för att få en mer översiktlig bild (bilaga 5). Även en ny beräkning av medelvärde och standardavvikelse gjordes för dessa nya grupper.

Tabell 5- Alpha-värden, Medelvärden och standardavvikelser

	Alphavärde	Minimum	Maximum	Medelvärde	Standard avvikelse
Egenintressehot (fråga 9-11)	0,918	1	7	5,37	1,77
Självgranskningshot (fråga 12-14)	0,772	1	7	4,19	1,44
Partställningshot (fråga 15-17)	0,808	1	7	3,56	1,65
Vänkskapsbot (fråga 18-20)	0,833	1	7	4,16	1,58
Skrämselbot (fråga 21-23)	0,748	1	7	4,33	1,46

Då egenintressehot har det högsta medelvärdet av alla de nya grupperna innebär det att respondenterna anser att detta hot är det som kan påverka revisorns oberoende mest. Det är även denna grupp som har den högsta standardavvikelsen vilket innebär att spridningen på svaren varierat som mest inom denna grupp. Partställningshotet är det hot med det lägsta medelvärdet vilket innebär att respondenterna anser att detta hot påverkar revisorns oberoende minst.

5.2 Bivariat analys

Efter den inledande analysen var det dags att testa mina hypoteser. Eftersom de data jag fått in i undersökningen inte var normalfördelade användes ett Kruskal-Wallis test för att testa variablerna bransch och utbildningsnivå. För de test som påvisade en signifikant skillnad fick även statistik tas fram för att se hur skillnaden såg ut. De övriga variablerna testades genom en enkel linjär regression.

5.2.1 Hypotes 1

Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär.

För att testa denna hypotes användes en enkel linjär regression där de fem olika hoten ställdes mot nettoomsättning och antal anställda. Även frågan om hur mycket

konsulttjänsterna påverkar revisorns oberoende ställdes mot nettoomsättning och antal anställda då sådana tjänster inte får tillhandahållas då det finns risk att en tredje part anser att detta äventyrar revisorns oberoende (Europeiska Kommissionen, 2010). Resultatet presenteras i nedanstående tabell.

Tabell 6- Hypotesprövning 1

Regression		Nettoomsättning	Antal anställda
Vänskapshot	Förklaringsgrad	0,053	0,038
	P-värde	0,034	0,073
	St. Betavärde	0,231	0,196

I tabell 6 framgår det att synen på vänskapshotet beror på företagsstorleken då p-värdet ligger under 0,100 både vid en jämförelse av nettoomsättning och av antal anställda. För nettoomsättning är förklaringsgraden 0,053 och för antal anställda är förklaringsgraden 0,038 vilket betyder att 5,3 procent respektive 3,8 procent av variationerna i synen på vänskapshot kan förklaras av företagets storlek, givet att allt annat är konstant. Slutligen anger betavärdet om det är ett positivt eller negativt samband mellan variablerna. Både nettoomsättning och antal anställda har ett positivt betavärde vilket betyder att en högre nettoomsättning/ fler anställda medför en högre rankning av hur vänskapshotet påverkar revisorns oberoende. Mellan de övriga hoten och företagsstorleken finns inga signifikanta samband, då alla andra p-värden ligger långt över 0,100. Dessa hoten har därför inte redovisats i tabellen, men på grund av att vänskapshot och företagsstorlek visar ett signifikant samband kan hypotesen inte förkastas.

5.2.2 Hypotes 2

Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Även här användes en enkel linjär regression för att testa hypotesen. Här ställdes frågorna 24-29 mot nettoomsättning och antal anställda.

Tabell 7- Hypotesprövning 2

Regression		Nettoomsättning	Antal anställda
Fråga 24- Revisorns oberoende	P-värde	0,864	0,502
Fråga 25- Uppfattning om oberoende	P-värde	0,569	0,390
Fråga 26- Nära relation	P-värde	0,768	0,554
Fråga 27- Trovärdighet	P-värde	0,309	0,140
Fråga 28- Företagets relation med revisorn	P-värde	0,777	0,372
Fråga 29- Företagets revisors oberoende	P-värde	0,774	0,250

I denna tabell framgår det att det inte finns några signifikanta samband mellan frågorna 24-29 och företagsstorleken. Alla p-värden ligger långt över 0,100. Denna hypotes kan med andra ord förkastas.

5.2.3 Hypotes 3

Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär.

För att testa denna hypotes har två olika typer av statistiska tester använts. För att testa sambandet mellan de olika hoten mot revisorns oberoende och utbildningsnivå användes ett Kruskal-Wallis test eftersom utbildningsnivån är indelad i olika kategorier. Inledningsvis testades samband mellan hoten och utbildning där alla utbildningsnivåer togs med (Utbildning 1 i tabellen nedan). Efter det gjordes samma test, fast denna gång utan gruppen ”övrigt” (Utbildning 2 i tabellen nedan). Detta gjordes eftersom det i övrigt-gruppen kan finnas både de respondenter utan någon utbildning alls, samtidigt som det kan finnas respondenter med en högre utbildning än de som finns angivna. Genom att utesluta denna grupp framkom det om resultatet förändrades beroende på detta. När sedan sambandet mellan de olika hoten och erfarenhet testades kunde en enkel linjär regression användas

istället, där även förklaringsgrad och betavärde visades.

Tabell 8- Hypotesprövning 3

Test		Utbildning 1 Kruskal-Wallis	Utbildning 2 Kruskal-Wallis	Erfarenhet Regression
Egenintressehot	Förklaringsgrad			0,050
	P-värde	0,060	0,034	0,032
	St. Betavärde			-0,224
Självgranskningshot	P-värde	0,337	0,264	0,773
Partställningshot	P-värde	0,916	0,925	0,669
Vänkskapshot	P-värde	0,118	0,070	0,555
Skrämselhot	Förklaringsgrad			0,057
	P-värde	0,038	0,023	0,026
	St. Betavärde			-0,238
Konsulttjänster	P-värde	0,128	0,072	0,839

I tabellen ovan framkommer det att företagarnas syn på egenintressehot, vänkskapshot, skrämselhot samt konsulttjänster har ett signifikant samband med utbildningsnivå. Sambandet blir tydligare vid jämförelse där övrigt-gruppen uteslutits. För att kunna se om detta samband är positivt eller negativt fick medelvärden på dessa grupper tas fram.

Tabell 9- Medelvärden utbildningsnivå

	Grundskola	Gymnasium	Högskola upp till 3 år	Högskola mer än 3 år	Övrigt
Egenintressehot	2,81	5,38	5,68	5,68	5,00
Vänskapshot	3,05	3,63	4,35	4,51	4,67
Skrämselhot	2,90	3,98	4,30	4,74	5,00
Konsulttjänster	2,25	2,73	2,68	3,63	3,67

I tabell 9 framgår det att det är ett positivt samband i samtliga fall. Ju högre utbildning respondenten har desto högre anser han/hon att hoten påverkar revisorns oberoende.

Tabell 8 visar även att det finns ett signifikant samband mellan företagarnas syn på egenintressehot och skrämselhot med erfarenhet att driva ett företag. I båda fallen är betavärdet negativt, det vill säga att det finns ett negativt samband mellan dessa faktorer. När det exempelvis gäller egenintressehotet så kan det utläsas att när erfarenheten stiger så sjunker respondentens syn på egenintressehotet som ett hot mot oberoendet. Förändringarna i synen på egenintressehotet förklaras till 5 procent av förändringen i erfarenhet, givet att allt annat är konstant. Då det visar på signifikanta samband mellan flera av variablerna kan hypotes 3 inte förkastas.

5.2.4 Hypotes 4

Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Även vid denna hypotesprövning fick två olika tester göras. För att testa sambandet mellan frågorna 24-29 och utbildningsnivå användes Kruskal-Wallis testet där sambandet även denna gång testades både med (Utbildning 1 i tabellen nedan) och utan övrigt-gruppen (Utbildning 2 i tabellen nedan). Sambandet mellan frågorna 24-29 testades sedan mot erfarenhet genom en enkel linjär regression där förklaringsgrad och betavärde framkom.

Tabell 10- Hypotesprövning 4

Test		Utbildning 1 Kruskal-Wallis	Utbildning 2 Kruskal-Wallis	Erfarenhet Regression
Fråga 24 Revisorns oberoende	Förklaringsgrad			0,034
	P-värde	0,970	0,958	0,073
	St. Betavärde			0,186
Fråga 25 Uppfattning om oberoende	P-värde	0,983	0,942	0,209
Fråga 26 Nära relation	P-värde	0,802	0,730	0,190
Fråga 27 Trovärdighet	P-värde	0,290	0,200	0,892
Fråga 28 Företagets relation med revisorn	P-värde	0,989	0,966	0,584
Fråga 29 Företagets revisors oberoende	P-värde	0,867	0,906	0,261

Tabell 10 visar att företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är inte har något signifikant samband med utbildningsnivån. Däremot finns det ett svagt signifikant samband mellan fråga 24 och erfarenhet vilket betyder att hypotesen inte kan förkastas. Av betavärdet framgår det att sambandet är positivt, alltså ju mer erfarenhet företagaren har desto viktigare tycker han eller hon att det är att revisorn är oberoende.

5.2.5 Hypotes 5

Det finns ett samband mellan branschtillhörighet och synen på vad revisorns oberoende innebär, företagare inom bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen har en annan syn på vad revisorns oberoende innebär än företagare inom andra branscher.

För att testa hypotes 5 gjordes först branschindelningen om till en dummy-variabel där bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen fick värdet 1 och alla de övriga branscherna fick värdet 0. Efter det gjordes ett Mann-Whitney test mellan de olika hoten och dummy-variabeln.

Tabell 11- Hypotesprövning 5

Mann-Whitney		Bransch
Egenintressehot	P-värde	0,631
Självgranskningshot	P-värde	0,697
Partställningshot	P-värde	0,923
Vänkskapshot	P-värde	0,890
Skrämselhot	P-värde	0,688
Konsulttjänster	P-värde	0,569

I tabellen ovan framgår det att det inte finns några signifikanta samband mellan bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen och synen på vad revisorns oberoende innebär. Denna hypotes kan alltså förkastas.

5.3 Multipel analys

Genom att göra en multipel regressionsanalys undersöks om det finns några samband mellan en beroende variabel och flera oberoende variabler då den bivariata analysen endast behandlar sambandet mellan två variabler åt gången (Saunders et al, 2009). Detta test gjordes för vart och ett av oberoendehoten samt för variabel 8, konsulttjänster, för att se om det fanns ett orsakssamband. Det gjordes även en multipel regressionsanalys på variabel 24 och 25 som mäter hur viktigt respondenten anser att revisorns oberoende är.

Det första som gjordes var att koda om bransch och utbildningsnivå till sju respektive fyra dummy-variabler. Detta gjordes för att de variabler med avvikande värden skulle kunna uteslutas från regressionsanalysen för att se hur signifikansnivån förändrades beroende på vilken grupp som uteslöts. Efter denna omkodning hade jag två storleksvariabler, en erfarenhetsvariabel, sju branschvariabler och fyra utbildningsvariabler.

Det som studerades för varje modell var signifikansvärdet som ska ligga under 0,100 för att vara svagt signifikant och under 0,050 för att vara signifikant. Även förklaringsgraden är viktig att studera då denna talar om hur stor del av förändringarna i den beroende variabeln

som kan förklaras av förändringar i de oberoende variablerna. VIF-värdet (Variance Inflation Factor) är ett mått på hur en oberoende variabel kan förklaras med hjälp av andra oberoende variabler, så kallat multikollinearitet (Andersson et al, 2007). Det finns delade åsikter om vart gränsen ska gå. Jag har valt en gräns på 2,5 vilket är en ganska låg gräns då det minsta möjliga VIF-värdet är 1. Tolerans värdet är egentligen samma sak som VIF-värdet fast annorlunda uttryckt och detta värde bör ligga så nära 1 som möjligt (Andersson et al, 2007). Även i den multipla analysen visar betavärdet om sambandet är positivt eller negativt.

I de första stegen i kapitel 5.3.1 till och med kapitel 5.3.6 testas hypoteserna 1, 3 och 5. I de följande stegen, kapitel 5.3.7 och kapitel 5.3.8 testas sedan hypotes 2 och 4.

5.3.1 Egenintressehot

I den multipla analysen för egenintressehot uteslöts storleksvariabeln antal anställda, branschvariabeln handel samt utbildningsvariabeln grundskola då de övriga variablerna visade ett större samband till egenintressehotet.

Tabell 12- Multipel regressionsanalys egenintressehot

Beroende variabel: Egenintressehot				
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	3,726	0,000		
Nettoomsättning	0,142	0,204	0,786	1,272
Erfarenhet	-0,194	0,074	0,836	1,197
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	0,177	0,200	0,511	1,956
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	0,050	0,700	0,574	1,742
Data, IT och telekommunikation	0,137	0,346	0,460	2,174
Fastighetsverksamhet	0,196	0,185	0,447	2,235
Tillverkning och industri	0,158	0,184	0,668	1,453
Övriga branscher	0,251	0,045	0,637	1,571
Gymnasium	0,370	0,023	0,378	2,643
Högskola upp till 3 år	0,506	0,002	0,396	2,523
Högskola över 3 år	0,398	0,042	0,260	3,845
Justerad förklaringsgrad	13,6%			
F-värde	2,290			
Signifikans	0,017			

I tabellen ovan går det att utläsa att hela modellen har en signifikans på 0,017 vilket betyder att det finns ett signifikant samband mellan synen på egenintressehot och de oberoende variablerna. Förklaringsgraden säger att 13,6% av förändringarna i variabeln egenintressehot kan förklaras av de oberoende variabler som tagits med i modellen. Variabeln nettoomsättning samt de flesta av branschvariablerna har dock inte något signifikant samband med egenintressehot då signifikansnivån är över 0,100 för dessa variabler. Modellen ger stöd åt hypotes 3 då det finns ett signifikant samband mellan synen på egenintressehot och utbildning/erfarenhet. I dessa fall är dock toleransvärdena låga samtidigt som VIF-värdena är något höga, vilket kan tyda på multikollinearitet mellan de oberoende variablerna. Det finns även ett svagt samband mellan synen på egenintressehot och bransch då gruppen övriga branscher visar en signifikansnivå på 0,045, vilket betyder att modellen även ger ett svagt stöd till hypotes 5. Däremot visar modellen inget stöd till hypotes 1.

5.3.2 Självgranskningshot

För att få ett så lågt signifikansvärde som möjligt uteslöts variablerna nettoomsättning, fastighetsverksamhet och grundskola. Trots detta så blir signifikansvärdet långt över 0,100 för hela modellen.

Tabell 13- Multipel regressionsanalys självgranskningshot

Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	3,914	0,000		
Antal anställda	-0,093	0,469	0,714	1,400
Erfarenhet	0,044	0,714	0,802	1,246
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	-0,073	0,582	0,660	1,516
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	-0,234	0,106	0,563	1,777
Data, IT och telekommunikation	-0,261	0,065	0,594	1,683
Handel	-0,149	0,321	0,517	1,936
Tillverkning och industri	-0,032	0,799	0,740	1,350
Övriga branscher	-0,001	0,995	0,742	1,347
Gymnasium	0,124	0,476	0,385	2,597
Högskola upp till 3 år	0,246	0,148	0,408	2,450
Högskola över 3 år	0,338	0,115	0,257	3,891
Justerad förklaringsgrad	1,9%			
F-värde	1,151			
Signifikans	0,336			

Det enda signifikanta sambandet modellen visar är mellan synen på självgranskningshot och branschvariabeln data, IT och telekommunikation. Signifikansnivån ligger dock över 0,050, samtidigt som toleransvärdet är ganska lågt, vilket betyder att det endast finns ett svagt samband. Eftersom modellen dock inte är signifikant ger den inget stöd för någon av hypoteserna 1, 3 eller 5.

5.3.3 Partställningshot

Trots många olika prövningar att utesluta olika variabler blev inte heller denna modell

signifikant. Det lägsta signifikansvärdet fick jag då storleksvariabeln antal anställda, branschvariabeln data, IT och telekommunikation samt utbildningsvariabeln grundskola uteslöts.

Tabell 14- Multipel regressionsanalys partställningshot

Beroende variabel: Partställningshot				
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	3,035	0,000		
Nettoomsättning	0,074	0,565	0,765	1,308
Erfarenhet	0,062	0,618	0,820	1,219
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	0,127	0,353	0,674	1,484
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	-0,018	0,899	0,602	1,661
Fastighetsverksamhet	0,279	0,055	0,607	1,648
Handel	0,062	0,679	0,565	1,771
Tillverkning och industri	0,183	0,156	0,767	1,304
Övriga branscher	0,230	0,073	0,782	1,278
Gymnasium	-0,038	0,832	0,390	2,565
Högskola upp till 3 år	-0,065	0,707	0,425	2,353
Högskola över 3 år	-0,102	0,640	0,263	3,796
Justerad förklaringsgrad	-3,4%			
F-värde	0,752			
Signifikans	0,686			

I tabell 14 framkommer det att denna modell blir långt ifrån signifikant. Det finns alltså inga starka samband mellan synen på partställningshot och någon av de oberoende variablerna. Eftersom modellens inte är signifikant ger den inget stöd för någon av hypoteserna 1, 3 eller 5.

5.3.4 Vänskapshot

För att undersöka hur synen på vänskapshotet påverkades uteslöts storleksvariabeln antal anställda, branschvariabeln data, IT och telekommunikation samt utbildningsvariabeln högskola upp till 3 år. Detta gav ett signifikansvärde på 0,104 vilket var lite för högt för att kunna klassa modellen som signifikant.

Tabell 15- Multipel regressionsanalys vänskapshot

Beroende variabel:

Vänskapshot

Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	4,154	0,000		
Nettoomsättning	0,240	0,047	0,776	1,288
Erfarenhet	-0,058	0,611	0,838	1,193
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	0,150	0,236	0,699	1,430
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	0,076	0,573	0,612	1,634
Fastighetsverksamhet	0,203	0,132	0,618	1,618
Handel	-0,005	0,974	0,582	1,719
Tillverkning och industri	0,158	0,187	0,783	1,277
Övriga branscher	0,218	0,067	0,799	1,252
Grundskola	-0,215	0,075	0,773	1,293
Gymnasium	-0,229	0,087	0,631	1,585
Högskola över 3 år	-0,118	0,452	0,450	2,222
Justerad förklaringsgrad	7,8%			
F-värde	1,645			
Signifikans	0,104			

På grund av att signifikansvärdet för modellen är något hög ger den inget stöd för någon av hypoteserna 1, 3 eller 5.

5.3.5 Skrämselhot

Genom att utesluta handel, antal anställda samt högskola upp till 3 år fick jag fram en modell med flera signifikanta samband och en förklaringsgrad på 19,4 procent.

Tabell 16- Multipel regressionsanalys skrämselfhot

Beroende variabel: Skrämselfhot				
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	4,109	0,000		
Nettoomsättning	0,055	0,622	0,769	1,300
Erfarenhet	-0,209	0,060	0,784	1,276
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	0,288	0,037	0,510	1,960
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	0,294	0,023	0,589	1,699
Data, IT och telekommunikation	0,266	0,063	0,472	2,119
Fastighetsverksamhet	0,410	0,005	0,469	2,134
Tillverkning och industri	0,196	0,089	0,724	1,381
Övriga branscher	0,389	0,002	0,623	1,606
Grundskola	-0,251	0,026	0,762	1,312
Gymnasium	-0,214	0,089	0,604	1,656
Högskola över 3 år	-0,077	0,610	0,419	2,387
Justerad förklaringsgrad	19,4%			
F-värde	2,882			
Signifikans	0,003			

Denna modell visar att synen på skrämselfhot har signifikanta samband med de flesta oberoende variablerna. Skrämselfhot har dock inget samband med storleksvariabeln vilket betyder att modellen inte ger stöd för hypotes 1, men däremot finns det stöd för hypotes 3 och 5. Toleransvärdena är rätt så låga för de flesta variablerna men eftersom alla VIF-värden ligger under 2,5 är risken för multikollinearitet liten.

5.3.6 Konsulttjänster

Även konsulttjänster undersöktes med en multivariat analys då konsulttjänster också kan äventyra revisorns oberoende. Denna modell blev inte heller signifikant men det lägsta värdet blev då storleksvariabeln antal anställda, branschvariabeln handel samt utbildningsvariabeln högskola över 3 år uteslöts.

Tabell 17- Multipel regressionsanalys konsulttjänster

Beroende variabel: Konsulttjänster				
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	3,408	0,000		
Nettoomsättning	-0,175	0,130	0,813	1,229
Erfarenhet	0,093	0,406	0,850	1,177
Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsult	0,054	0,705	0,520	1,924
Bygg-, design- och inredningsverksamhet	-0,073	0,589	0,579	1,727
Data, IT och telekommunikation	0,075	0,611	0,491	2,038
Fastighetsverksamhet	0,046	0,758	0,485	2,064
Tillverkning och industri	0,020	0,871	0,713	1,402
Övriga branscher	0,034	0,794	0,629	1,589
Grundskola	-0,196	0,108	0,733	1,365
Gymnasium	-0,235	0,053	0,745	1,342
Högskola upp till 3 år	-0,256	0,048	0,650	1,538
Justerad förklaringsgrad	0,3%			
F-värde	1,028			
Signifikans	0,430			

Eftersom modellens inte är signifikant ger den inget stöd för någon av hypoteserna 1, 3 eller 5.

5.3.7 Variabel 24- Revisorns oberoende

För att testa hypotes 2 och 4 gjordes en multipel regression mellan variabel 24, (Hur viktigt är det att revisorn är oberoende?), och storleksvariablerna, erfarenhetsvariabeln samt utbildningsvariablerna. Då jag uteslöt storleksvariabeln nettoomsättning samt utbildningsvariabeln högskola över 3 år blev signifikansvärdet lägst.

Tabell 18- Multipel regressionsanalys variabel 24

Beroende variabel:		Variabel 24- Revisorns oberoende		
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	5,935	0,000		
Antal anställda	0,078	0,475	0,898	1,114
Erfarenhet	0,175	0,108	0,916	1,091
Grundskola	-0,134	0,222	0,890	1,124
Gymnasium	0,030	0,799	0,780	1,282
Högskola upp till 3 år	0,056	0,638	0,745	1,342
Justerad förklaringsgrad	1,2%			
F-värde	1,231			
Signifikans	0,301			

Denna modell visar att det inte finns något signifikant samband vare sig mellan variabel 24 och storlek eller mellan variabel 24 och utbildning/erfarenhet. Modellen ger alltså varken stöd åt hypotes 2 eller hypotes 4. Toleransvärdena är höga och VIF-värdena låga vilket tyder på att det inte finns multikollinearitet i modellen.

5.3.8 Variabel 25- Uppfattning om oberoende

En likadan multipel regression gjordes då variabel 24 byttes ut mot variabel 25 (Hur viktigt är det att revisorn uppfattas som oberoende av utomstående?). Detta för att ytterligare testa hypoteserna 2 och 4. I detta fall uteslöts storleksvariabeln antal anställda samt utbildningsvariabeln grundskola för att få fram det lägsta signifikansvärdet.

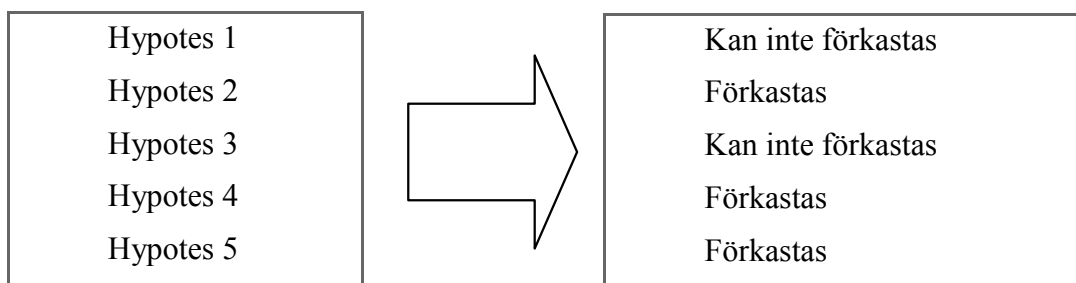
Tabell 19- Multipel regressionsanalys variabel 25

Beroende variabel:		Variabel 25- Uppfattning om oberoende		
Oberoende variabel	St. Beta	P-värde	Toleransvärde	VIF-värde
Konstant	5,892	0,000		
Nettoomsättning	0,042	0,706	0,884	1,131
Erfarenhet	0,141	0,209	0,869	1,150
Gymnasium	0,102	0,534	0,404	2,475
Högskola upp till 3 år	0,197	0,234	0,399	2,505
Högskola över 3 år	0,202	0,278	0,315	3,179
Justerad förklaringsgrad	-1,4%			
F-värde	0,743			
Signifikans	0,593			

Inte heller denna modell visar att det finns något samband mellan företagsstorlek/erfarenhet/utbildningsnivå och synen på hur viktigt revisorns oberoende är. Då VIF-värdena är något höga för två av variablerna (Högskola upp till 3 år och Högskola över 3 år) tyder det på att multikollinartitet kan förekomma i modellen. Trots andra tester gjordes där jag provat att utesluta dessa faktorer blev dock inte modellen signifikant. Det finns alltså inget stöd åt hypotes 2 och 4.

Likadana multipla regressioner gjordes även för de resterande variablerna som rör företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är (fråga 26-27), men inte heller i något av dessa fall hittades några signifikanta samband mellan de oberoende variablerna och företagsstorlek samt erfarenhet/utbildningsnivå, vilket innebär att det inte heller här finns stöd för hypotes 2 och 4.

5.4 Sammanfattning av hypoteserna



6 Slutsats

I uppsatsens avslutande kapitlet presenteras de slutsatser som dragits utifrån undersökningen. Då syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera om företagarnas syn på oberoende skiljer sig mellan företag av olika storlek tas var och en av hypoteserna upp tillsammans med dess utfall, för att sedan reflektera kring de slutsatser jag kommit fram till. Dessa slutsatser knyts även samman med teorin. Kapitlet avslutas sedan med förslag till fortsatt forskning.

Hypotes 1: Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär.

Denna hypotes bygger på resonemang av Cassel (1996) där det påvisades en skillnad i förväntansgapet mellan fåmansföretagen och revisorn. Utifrån den bivariata analysen framkom det att ett av hoten mot revisorns oberoende, vänskapshot, hade ett signifikant samband med företagsstorleken. Även i den multipla analysen var vänskapshotet det enda hot som visade signifikanta samband med företagsstorleken. Denna hypotes kan alltså inte förkastas. I både den bivariata och den multipla analysen är betavärdet positivt vilket betyder att ju större företag desto mer anser företagarna att vänskapshotet påverkar revisorns oberoende. Vad kan då detta samband bero på? Det skulle kunna bero på att de mindre företagen oftare väljer sin revisor utifrån kontakter vilket gör att dessa företagare inte ser på vänskapshotet som ett lika stort hot som företagare inom större företag, vilka kanske värderar andra egenskaper högre i valet av revisor. Om företagaren väljer revisor utifrån kontakter finns det redan från början en slags relation som skulle kunna klassas som en vänskapshot.

Hypotes 2: Det finns ett samband mellan företagsstorleken och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Denna hypotes bygger på samma resonemang som hypotes 1. I den bivariata analysen fick jag inte fram några signifikanta samband alls mellan företagsstorlek och uppfattningen om hur viktigt revisorns oberoende är. Inte heller den multipla analysen visade på några

signifikanta samband mellan dessa variabler, vilket betyder att denna hypotes kan förkastas. Företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är har alltså inget samband med företagsstorleken. De allra minsta företagen saknar ofta en egen ekonomiavdelning (Cassel, 1996) vilket torde medföra att personalen är mindre insatta i ekonomiska frågor så som revisorns uppgifter och ansvar. Uppfattningen om hur viktigt revisorns oberoende är verkar dock inte ha med kunskap eller okunskap att göra. Under de senaste årtiondena har det pågått en debatt om hur viktigt det är att revisorn är oberoende och vilka åtgärder som ska införas för att revisorns oberoende ska stärkas. Kanske är det denna debatt som medfört till att företagare anser att revisorns oberoende är viktigt, oavsett storleken på företaget.

Hypotes 3: Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär?

Hypotes 3 skapades utifrån forskning angående det kunskapsgap som finns hos allmänheten rörande revisorns oberoende. Koh et al (1998) menar att detta kunskapsgap kan minskas genom utbildning och erfarenhet. I den bivariata analysen av hypotes 3 fick jag fram signifikanta samband mellan flera av de oberoende variablerna (egenintressehot, vänskapshot, skrämshot och konsulttjänster) och utbildning/erfarenhet. Även den multipla analysen visade signifikanta samband mellan två av de oberoende variablerna (egenintressehot och skrämshot) och utbildning/erfarenhet, vilket stärker hypotesen ytterligare. Denna hypotes kan med andra ord inte förkastas. En intressant aspekt av den bivariata analysen är att förhållandet mellan erfarenhet och företagarens syn på revisorns oberoende är negativt (se tabell 8). Ju mer erfarenhet företagaren har av att driva ett företag desto lägre anser han eller hon att de olika hoten påverkar revisorns oberoende. När det däremot gäller förhållandet mellan utbildningsnivå och företagarens syn på revisorns oberoende finns det ett positivt samband, det vill säga att en högre utbildningsnivå hos företagaren gör att han eller hon anser att de olika hoten påverkar revisorns oberoende mer. Detta skulle kunna bero på att en högre utbildning medför större kunskaper om ekonomiska frågor i teorin, till exempel vad revisorn har för ansvar och förpliktelser, vilket leder till att en högre utbildning gör att företagaren ser på de olika händelserna som större hot mot revisorns oberoende. De företagare som däremot har en lång erfarenhet av ekonomin i praktiken kanske har förändrat sitt synsätt på vad revisorns oberoende innebär då det inte

alltid fungerar på samma sätt i praktiken som i teorin. I praktiken kanske det är en större tyngd på ett gott och nära samarbete med sin revisor där de olika hoten mot revisorns oberoende kommer i andra hand. En annan möjlig förklaring kan vara att de företagare med lång arbetslivserfarenhet inte är lika insatta i de nyaste lagarna och regleringarna då det har hänt en hel del på revisionsmarknaden de senaste åren. Analysmodellen infördes till exempel i Sverige så sent som 2002, och det är både tidskrävande och svårt att sätta sig in i de nya regler och lagar som ständigt kommer ut.

Hypotes 4: Det finns ett samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är.

Även denna hypotes bygger på forskning av bland annat Koh et al (1998). Den bivariata analysen visade inte på några signifikanta samband mellan utbildning och de oberoende variablerna. Däremot fanns det ett svagt signifikant samband mellan erfarenhet och en av de oberoende variablerna. I den multipla analysen fanns det dock inga signifikanta samband mellan de oberoende variablerna och utbildning/erfarenhet. Då den multipla analysen tar hänsyn till fler variabler ger den en mer rättvisande bild, vilket gör att hypotesen kan förkastas. Det finns alltså inget samband mellan utbildning/erfarenhet och företagarens uppfattning om hur viktigt revisorns oberoende är. Även i detta fall kan debatten om revisorns oberoende vara avgörande då det uppmärksammats i media om hur viktigt detta oberoendet är. Företagarna värderar därmed revisorns oberoende högt oavsett utbildningsnivå och erfarenhet.

Hypotes 5: Det finns ett samband mellan branschtillhörighet och synen på vad revisorns oberoende innebär; företagare inom bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen har en annan syn på vad revisorns oberoende innebär än företagare inom andra branscher.

Denna hypotes är en fortsättning till hypotes 3 och 4, då den utgår ifrån att företagare inom olika branscher har olika slags utbildning. I den bivariata analysen hittades inga signifikanta samband mellan synen på revisorns oberoende och den aktuella branschen. Den multipla analysen däremot visade på samband mellan vissa av branscherna och de olika hoten, till

exempel så påvisade skrämshot signifikanta samband med samtliga branscher som tagits med i modellen (se tabell 16). Då hypotesen menar att det endast torde finnas signifikanta samband mellan synen på de olika hoten och bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen, förkastar jag denna hypotes eftersom den multipla analysen påvisar signifikanta samband mellan synen på revisorns oberoende och de flesta branscherna, det finns alltså ingen skillnad mellan bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultbranschen mot de övriga branscherna. Detta tyder på att olika sorters utbildningar inte påverkar uppfattningen om revisorns oberoende. Alla företag med revisionsplikt har revisor oavsett vilken bransch de tillhör och därför bör företagen ha kunskaper om vad som krävs för att en revisor ska ses som oberoende.

6.1 Slutdiskussion

Tidigare har forskare påvisat att det finns skillnader i uppfattningen om revisorns oberoende mellan revisionsbyråer av olika storlek (Law, 2008, Boone et al, 2010 & Reynolds et al, 2001). I de resultat som jag fått fram i arbetet med uppsatsen påvisades dock bara ett signifikant samband (vänskapshot) mellan synen på revisorns oberoende och företagsstorlek. Anledningarna till att inga andra skillnader kunde påvisas kan till exempel vara att då det är revisorns ansvar att själv pröva sitt oberoende där även bevisbördan ligger på revisorn (Carrington, 2010) är det kanske inte så många företagare som orkar sätta sig in i alla de lagar och regleringar som finns, oavsett storleken på företaget. Det kan också vara omvänt, då företagare i allmänhet (oavsett företagsstorlek) är väl insatta i de lagar och regler som finns på revisionsmarknaden, vilket gör att inga skillnader kan påvisas i synen på oberoendet.

6.2 Förslag på fortsatt forskning

I mitt arbete med uppsatsen hittades signifikanta samband mellan vänskapshotet och företagsstorleken. Ju större företag desto högre anser företagaren att vänskapshotet påverkar revisorns oberoende. Företagare inom de mindre företagen anser alltså inte att personliga kontakter mellan klient och revisor påverkar revisorns oberoende lika mycket. Finns det samband även mellan företagsstorleken och hur företagsledningen tänker vid valet av

revisor? Då företagare inom de mindre företagen tycker att det är okej att ha personliga relationer med sin revisor kanske dessa väljer sin revisor genom kontakter snarare än utifrån kvalitet och arvode. Det skulle vara intressant att undersöka om företagare i företag av olika storlek tänker annorlunda när de väljer revisor. Finns det några skillnader mellan de större företagen och de mindre företagen i vilka egenskaper de värderar högst vid valet av revisor?

En annan intressant aspekt som visade sig under arbetet var att både erfarenhet och utbildningsnivå har signifikanta samband med företagarens syn på vad revisorns oberoende innebär. Utbildningsnivå har ett positivt samband och erfarenhet har ett negativt samband med synen på vad revisorns oberoende innebär. Det hade varit intressant att undersöka saken närmare och försöka hitta anledningar till denna förändringen. Hur skiljer sig den teoretiska kunskapen som man får i skolbänken mot den praktiska kunskapen som fås i arbetslivet åt?

Källor

- Aktiebolagslag. (2005:551).
- Alexander D, Burns G, Manor R, McRoberts F & Torriero E.A. (2002) The fall of Andersen. *Chicago Tribune*, September 1.
- Andersson G, Jorner U & Ågren A. (2007) *Regressions- och tidsserieanalys*, 3 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Befring E. (1994). *Forskningsmetodik och statistik*, 1 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Bjørneak T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 1997(8), pp.3-17.
- Boone J.P, Khurana I.K. & Raman K.K. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), pp. 330-352.
- Brännström D. (2012). *Ingen är oberoende*. Dan Brännström. [online] Available at: <<http://danbrannstrom.se/ingen-ar-oberoende>> (cited 20 April 2012).
- Carrington T. (2010). *Revision*, 1 uppl. Malmö: Liber.
- Cassel F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*, 1 uppl. Falun: Scandbook AB.
- Catanach Jr A.H & Walker P.L. (1999). The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), pp. 43-66.
- Daniels D.W. & Booker Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), pp. 78-82.
- Ejlertsson G. (2005). *Enkäten I praktiken*, 2 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Eliasson E. (2006). *Kvantitativ metod från början*, 2 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Europeiska Kommissionen. (2010). *Grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. [online] Available at: <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF>> (cited 1 March 2012).
- FAR. (2010a). *Re: European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis*. [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2

010/FAR_TYCKER/REMISSVAR/REVISION/GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY/EC%20GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY_LESSONS%20FROM%20THE%20CRISIS%208%20DEC%202010.PDF > (cited 23 April 2012).

FAR. (2010b). *Revisionsplikten tas bort för små aktiebolag*. [online] Available at: <http://www.farsrs.se/portal/page_pageid=114,34488&_dad=portal&_schema=PORTAL> (cited 25 April 2012).

FAR. (2010c). *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*. [online] Available at: <http://www.far.se/portal/page_pageid=114,387595&_dad=portal&_schema=PORTAL> (cited 25 April 2012).

FAR. (2011a). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISORSSSED/VAGLEDNING_TILL_ANALYSMODELLEN_SEPT_2011.PDF> (cited 18 April 2012).

FAR. (2011b). *EtikU 13 Revisorsrotation*. [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISORSSSED/ETIKU13_JAN_2011.PDF> (cited 23 April 2012).

FAR. (2012a). *EtikR 1 Yrkesetiska regler*. [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/BRANSCHETIK/ETIKR01_JAN_2012.PDF> (cited 18 April 2012).

FAR. (2012b). *EtikU 7 Vilka företag ska ha vilket slag av revisor?* [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISORSSSED/ETIKU07_JAN_2012.PDF> (cited 18 April 2012).

Fernando G.D, Abdel-Meguid A.M & Elder R.J. (2010). Audit quality attributes, client size and cost of equity capital. *Review of Accounting and Finance*, 9(4), pp. 363-381.

Hair J.F, Black W.C, Babin B.J & Anderson R.E. (2010) *Multivariate Data Analysis*, 7 uppl. New Jersey: Pearson Education.

Humphrey C, Kausar A, Loft A & Woods M. (2011). Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20(3), pp. 431-457.

- Jenkins J.G & Lowe D.J. (2011a). Auditors As Advocates For Their Clients: Perceptions Of The Auditor-Client Relationship. *The Journal of Applied Business Research*, 15(2), pp. 73-78.
- Jenkins J.G & Krawczyk K. (2011b). The Influence Of Nonaudit Services On Perceptions Of Auditor Independence. *The Journal of Applied Business Research*, 17(3), pp. 73-78.
- Koh H.C & Woo E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), pp. 147-154.
- Kommissionens Rekommendation. (2002). *Europeiska gemenskapers officiella tidning* [online] Available at: <http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEM/GOD_REVISORSSSED/EUINDEPSV.PDF> (cited 20 April 2012).
- Kramer S.T, Georgakopoulos G, Sotiropoulos I & Vasileiou K.Z. (2011). Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism. *International Journal of Business and Management*, 6(8), pp. 44-57.
- Körner S & Wahlgren L. (2000). *Statistisk dataanalys*, 3 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Law P. (2008). An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors perceptions of auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 23(9), pp. 917-934.
- Lindstedt C & Naurin D. (2010). Transparency is not Enough: Making Transparency Effective in Reducing Corruption. *International Political Science Review*, 31(3), pp. 301-322.
- Moraru M & Stirbu D. (2009) Audit firm rotation and audit quality. *Ovidius University Annals Economic Sciences Serie*, 8, pp. 107-111.
- Nationalencyklopedien. (2012). *Jäv*. [online] Available at: <<http://www.ne.se/jäv>> (cited 23 April 2012).
- Polimeni R.S & Burke J.A. (2011). Auditor Independence? Time to Eliminate the Question Mark. *The Journal of Portfolio Management*, 38(1), pp. 5-8.
- Revisorslag. (2001:883).
- Reynolds J.K & Francis J.R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), pp. 375-400.

- Ronen J. (2010). Corporate Audits and How to Fix Them. *Economic Perspectives*, 24(2), pp 189-210.
- Salehi M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), pp. 8376-8392.
- Sánchez Ballesta J.P & Garcia-Meca E. (2005). Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), pp. 725-738.
- Saunders M, Lewis P & Thornhill A. (2009). *Research methods for business students*, 5 uppl. Harlow: Pearson Education Limited.
- Öhman P. (2004). *Revisorers perspektiv på revision, en fråga om att följa upptrampade stigar*, 9 uppl. Luleå tekniska universitet.
- Öhman P, Häckner E, Jansson A-M & Tschudi F. (2006). Swedish Auditors View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *European Accounting Review*, 15(1), pp. 89-114.

Bilagor

Bilaga 1

Följebrev

Hej!

Hur ser Ni på revisorns oberoende?

Jag är en ekonomistudent vid Högskolan Kristianstad som i min kandidatuppsats undersöker vilka faktorer företagare anser påverkar revisorns oberoende. Jag skulle vara mycket tacksam om Ni vill avvara lite tid för att fylla i min enkät.

Ni har blivit slumpmässigt utvald att delta i undersökningen och Er e-mail har jag funnit via Er hemsida.

Tiden för att besvara enkäten är maximalt 10 minuter och samtliga svar kommer att behandlas konfidentiellt.

Jag uppskattar verkligen Ert svar och är tacksam om Ni kan svara så snart som möjligt.

Klicka på länken nedan för att komma till enkäten:

<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dFFDSjVfRC1Qb1F2TFInMjJoemNKWHc6MQ>

Har Ni några frågor eller synpunkter är Ni välkomna att höra av Er via e-mail eller telefon.

Stort tack för er medverkan!

Vänliga hälsningar Lena Vos

E-mail: lena.vos9015@stud.hkr.se

Telefon: 0709849071

Bilaga 2

Undersökningen

Undersökning om revisorns oberoende

*Obligatorisk

1. Hur stor är er årliga nettoomsättning?*

Svara i tusentals kronor

2. Hur många anställda har ni i dagsläget?*

3. Inom vilken bransch arbetar ditt företag?*

(Ange huvudsaklig bransch)

Bank, finans, försäkring, ekonomi och konsultverksamhet

Bygg-, design- och inredningsverksamhet

Data, IT och Telekommunikation

Fastighetsverksamhet

Handel

Tillverkning och industri

Övrigt:

4. Hur många års erfarenhet har du att driva ett företag?*

5. Vilken utbildning har du?*

- Grundskola
- Gymnasium
- Högskola/universitet upp till 3 år
- Högskola/universitet mer än 3 år
- Övrigt:

6. Hur mycket uppskattar ni era revisionskostnader till per år?*

Svara i tusentals kronor

7. Hur stor del av revisionskostnaderna uppskattar ni går till konsulttjänster (de rådgivningstjänster som inte har ett nära samband med revisionen)?*

Svara i procent

8. Hur mycket påverkar konsulttjänsterna revisorns oberoende?

- 1 2 3 4 5 6 7
- Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

9. Företagets revisor äger andelar i företaget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

- 1 2 3 4 5 6 7
- Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

10. Företagets revisor har en bror som äger andelar i företaget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

11. Företagets revisors arvode är kopplat till företagets resultat. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

12. Företagets revisor har tidigare lämnat råd i frågor som han eller hon nu måste ta ställning till i granskningsuppdraget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

13. Företagets revisor har tidigare varit anställd på företaget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

14. Företagets revisor har en bror som tidigare varit anställd på företaget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

15. Företagets revisor uppträder som biträde till företaget och för företagets talan vid kontakter med Skatteverket. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

16. Företagets revisor uppträder som biträde till företaget och för företagets talan vid försäljning av en tillgång. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

17. Företagets revisor vidarebefordrar företagets uppgifter till Skatteverket. Hur påverkar det revisorns oberoende?

(Till exempel då Skatteverket behöver kompletterande uppgifter från företaget som revisorn vidarebefordrar efter godkännande och underskrift från någon ur företagsledningen)

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

18. Företagets revisor har en nära relation med någon ur företagsledningen. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

19. Företagets revisor har en syster som har en nära personlig relation med någon ur företagsledningen. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

20. Företaget har anlitat samma revisor i över tio år i följd och utvecklat en vänskapsrelation. Hur påverkar det revisorn oberoende?

1 2 3 4 5 6 7

Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

21. Företagets revisor utsätts för hot av någon utomstående. Detta hot är menat att påverka revisorns bedömningar angående företagets revision. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7

Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

22. Företaget revisor utsätts för hot av någon inom företaget. Detta hot är menat att påverka revisorns bedömningar angående företagets revision. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7

Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

23. Företagets revisor blir ifrågasatt för sina ställningstagande av någon inom företaget. Hur påverkar det revisorns oberoende?

1 2 3 4 5 6 7

Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

24. Hur viktigt är det att revisorn är oberoende?

1 2 3 4 5 6 7

Inte alls viktigt Mycket viktigt

25. Hur viktigt är det att revisorn uppfattas som oberoende av utomstående?

1 2 3 4 5 6 7

Inte alls viktigt Mycket viktigt

26. Hur viktigt är det att ha en nära relation med sin revisor?

1 2 3 4 5 6 7
Inte alls viktigt Mycket viktigt

27. Företagets revisor uppfattas inte som oberoende av företagets intressenter. Hur påverkar det företagets trovärdighet?

1 2 3 4 5 6 7
Påverkar inte alls Påverkar i hög grad

28. Hur uppfattar du företagets relation med revisorn?

1 2 3 4 5 6 7
Inte alls bra Mycket bra

29. Hur oberoende uppfattar du att ditt företags revisor är?

1 2 3 4 5 6 7
Inte alls beroende Helt beroende

30. Övriga kommentarer

Tack för din medverkan!

Bilaga 3

Följebrev- påminnelse

Hej!

Hur ser Ni på revisorns oberoende?

För ungefär en vecka sedan fick Ni ett mail där jag bad Er att delta i en undersökning. Ni som redan deltagit i undersökningen kan bortse från detta mail. För Er som ännu inte har deltagit vore jag mycket tacksam om Ni vill avvara lite tid för att fylla i enkäten.

Jag är en ekonomistudent vid Högskolan Kristianstad som i min kandidatuppsats undersöker vilka faktorer företagare anser påverkar revisorns oberoende.

Ni har blivit slumpmässigt utvald att delta i undersökningen och Er e-mail har jag funnit via Er hemsida.

Tiden för att besvara enkäten är maximalt 10 minuter och samtliga svar kommer att behandlas konfidentiellt.

Jag uppskattar verkligen Ert svar och är tacksam om Ni kan svara så snart som möjligt.

Klicka på länken nedan för att komma till enkäten:

<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dFFDSjVfRC1Qb1F2TFInMjJoemNKWHc6MQ>

Har Ni några frågor eller synpunkter är Ni välkomna att höra av Er via e-mail eller telefon.

Stort tack för er medverkan!

Vänliga hälsningar Lena Vos

E-mail: lena.vos9015@stud.hkr.se

Telefon: 0709849071

Bilaga 4

Spearman's rho

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
1.	1,000																													
2.	,863**	1,000																												
3.	-,007	-,008	1,000																											
4.	-,064	-,098	,019	1,000																										
5.	,253**	,278**	,102	-,135	1,000																									
6.	,790**	,751**	,049	-,070	,180 †	1,000																								
7.	,089	,085	,143	-,127	,108	,132	1,000																							
8.	-,083	-,035	,049	-,064	,259*	-,017	,181 †	1,000																						
9.	,240*	,259*	,015	-,313**	,270**	,148	,123	,207 †	1,000																					
10.	,185 †	,152	-,020	-,113	,137	,116	,011	,237*	,746**	1,000																				
11.	,223*	,189 †	,027	-,214*	,214*	,131	,165	,327**	,701**	,646**	1,000																			
12.	,080	,083	,063	-,093	,168	,120	,047	,420**	,510**	,522**	,618**	1,000																		
13.	,092	,189 †	,130	-,138	,192 †	,131	,070	,315**	,343**	,352**	,426**	,397**	1,000																	
14.	-,044	-,001	,115	,093	,082	,008	-,141	,248*	,236*	,320**	,289**	,321**	,713**	1,000																
15.	,180 †	,139	,194 †	-,011	,082	,132	,009	,263*	,374**	,359**	,355**	,386**	,404**	,427**	1,000															
16.	,209 †	,108	,084	-,034	,117	,268*	,020	,206 †	,253*	,364**	,341**	,410**	,403**	,424**	,736**	1,000														
17.	,006	-,064	,094	,080	,005	,003	,071	,455**	,159	,292**	,270**	,432**	,217*	,379**	,574**	,606**	1,000													
18.	,202 †	,209 †	,039	-,033	,269*	,127	,018	,227*	,611**	,569**	,520**	,519**	,369**	,348**	,382**	,390**	,336**	1,000												
19.	,097	,119	,203 †	-,022	,202 †	,035	-,023	,345**	,498**	,523**	,400**	,344**	,374**	,543**	,440**	,346**	,440**	,701**	1,000											
20.	,211*	,206 †	,044	-,087	,274**	,157	,098	,439**	,401**	,378**	,438**	,537**	,257*	,210 †	,445**	,415**	,477**	,621**	,517**	1,000										
21.	,082	,086	-,098	-,197 †	,358**	,050	,025	,154	,334**	,363**	,256*	,342**	,365**	,247*	,171	,225*	,035	,316**	,326**	,338**	1,000									
22.	,144	,124	-,122	-,264*	,302**	,099	,049	,084	,385**	,444**	,409**	,355**	,404**	,211*	,171	,288**	-,005	,334**	,262*	,314**	,811**	1,000								
23.	,047	,004	,208*	-,070	,014	-,003	,047	,223*	,141	,275**	,299**	,306**	,289**	,367**	,463**	,393**	,447**	,227*	,372**	,563**	,260*	,261*	1,000							
24.	,043	,086	-,052	,199 †	,009	,158	-,095	,024	,051	,124	,180 †	,222*	-,039	,034	,062	,126	,031	,192 †	,022	,084	-,083	-,050	-,097	1,000						
25.	,177 †	,167	,044	,148	-,031	,239*	-,048	-,034	,216*	,275**	,372**	,254*	,118	,047	,248*	,268*	,042	,285**	,026	,163	-,015	,063	-,043	,574**	1,000					
26.	-,118	-,158	-,002	-,149	-,038	,005	,088	,061	,031	,059	-,002	-,001	-,003	-,140	-,046	,035	-,075	,018	,022	,037	,071	,106	,024	-,173	,014	1,000				
27.	,143	,194 †	,210*	,039	,193 †	,093	,003	,156	,262*	,360**	,237*	,287**	,200 †	,270*	,147	,144	,056	,369**	,279**	,180 †	,192 †	,218*	,113	,223*	,317**	-,163	1,000			
28.	,066	,051	,131	,048	-,034	,103	-,120	-,160	,052	,079	,068	,044	-,065	-,034	-,099	-,011	-,143	,062	,022	-,160	-,064	-,016	-,175 †	,320**	,312**	,089	,374**	1,000		
29.	,095	,159	,051	,175 †	,081	,186 †	-,101	-,315**	-,093	-,096	,038	-,042	-,034	-,117	-,187 †	-,104	-,357**	-,009	-,153	-,223*	-,157	-,068	-,201 †	,457**	,400**	-,163	,207 †	,506**	1,000	

† Korrelationen är svagt signifikant på en 0.10-nivå

* Korrelationen är signifikant på en 0.05-nivå

** Korrelationen är signifikant på en 0.01-nivå

Bilaga 5

Spearman's rho efter gruppindelning

	1	2	3	4	5	6	7	8	Hot 1	Hot 2	Hot 3	Hot 4	Hot 5	24	25	26	27	28	29	
1	1,000																			
2	,863**	1,000																		
3	-,007	-,008	1,000																	
4	-,064	-,098	,019	1,000																
5	,253**	,278**	,102	-,135	1,000															
6	,790**	,751**	,049	-,070	,180 †	1,000														
7	,089	,085	,143	-,127	,108	,132	1,000													
8	-,083	-,035	,049	-,064	,259*	-,017	,181 †	1,000												
Hot 1	,211*	,180 †	,013	-,213*	,181 †	,128	,121	,284**	1,000											
Hot 2	,026	,089	,129	-,032	,162	,097	,006	,379**	,499**	1,000										
Hot 3	,139	,063	,186 †	,031	,088	,163	,024	,354**	,402**	,534**	1,000									
Hot 4	,229*	,212 †	,127	-,022	,279**	,149	,029	,375**	,592**	,525**	,562**	1,000								
Hot 5	,091	,071	-,008	-,236*	,323**	,049	,046	,204 †	,419**	,439**	,311**	,487**	1,000							
24	,043	,086	-,052	,199 †	,009	,158	-,095	,024	,136	,075	,091	,133	-,103	1,000						
25	,177 †	,167	,044	,148	-,031	,239*	-,048	-,034	,325**	,131	,224*	,197 †	-,033	,574**	1,000					
26	-,118	-,158	-,002	-,149	-,038	,005	,088	,061	,026	-,078	-,032	,012	,129	-,173 †	,014	1,000				
27	,143	,194 †	,210*	,039	,193 †	,093	,003	,156	,331**	,295**	,133	,324**	,242*	,223*	,317**	-,163	1,000			
28	,066	,051	,131	,048	-,034	,103	-,120	-,160	,103	-,009	-,058	-,010	-,069	,320**	,312**	,089	,374**	1,000		
29	,095	,159	,051	,175 †	,081	,186 †	-,101	-,315**	-,066	-,082	-,204 †	-,156	-,141	,457**	,400**	-,163	,207 †	,506**	1,000	

† Korrelationen är svagt signifikant på en 0,10-nivå

* Korrelationen är signifikant på en 0,05-nivå

** Korrelationen är signifikant på en 0,01-nivå

Hot 1 Egenintressehot

Hot 2 Självgranskningshot

Hot 3 Partställningshot

Hot 4 Vänskapshot

Hot 5 Skrämselhot