



HÖGSKOLAN  
DALARNA

## Examensarbete

Kandidatexamen

### Rotationsreglernas kostnader och nytta

---

**Är kostnaderna jämförbara i relation till nyttan?**

**Costs and benefit of rotation rules**

Författare: Elenore Eriksson & Elin Nilsson

Handledare: Monica Sandbacka

Examinator: Carl Olsmats

Ämne/huvudområde: Företagsekonomi

Kurskod: FÖ2023

Högskolepoäng: 15 HP

Examinationsdatum: 2020-05-26

Vid Högskolan Dalarna finns möjlighet att publicera examensarbetet i fulltext i DiVA. Publiceringen sker open access, vilket innebär att arbetet blir fritt tillgängligt att läsa och ladda ned på nätet. Därmed ökar spridningen och synligheten av examensarbetet.

Open access är på väg att bli norm för att sprida vetenskaplig information på nätet. Högskolan Dalarna rekommenderar såväl forskare som studenter att publicera sina arbeten open access.

Jag/vi medger publicering i fulltext (fritt tillgänglig på nätet, open access):

Ja

Nej

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka samtliga involverade som hjälpt till med studien och givit viktiga synpunkter. Vi vill rikta ett extra tack till samtliga respondenter som tog sig tid att medverka i intervjuerna till studien trots den höga arbetsbelastningen. Vi vill även tacka vår handledare Monica Sandbacka som guidat oss igenom detta arbete genom bra synpunkter och råd. Även ett stort tack till opponenter och seminariegrupper vi haft under studiens gång.

Samtligas medverkan har varit värdefull!

**Borlänge, maj 2020**

**Elenore Eriksson & Elin Nilsson**

## **Sammanfattning**

**Kurskod:** FÖ2023

**Författare:** Elenore Eriksson & Elin Nilsson

**Handledare:** Monica Sandbacka

**Titel:** Rotationsreglernas kostnader och nytta

**Bakgrund:** Tidigare forskning förevisar att det finns både för- och nackdelar med rotationsreglerna för revisionsbranschen. Det finns forskare som antyder att revisorns oberoende försämras genom rotationsreglerna och andra forskare påvisar att oberoendet stärks då revisorn inte får en närstående relation med sin klient. De tidigare studierna visar att det finns en tydlig problematik kring kostnader som uppstår av rotationsreglerna och detta gör att nyttan ifrågasätts.

**Problemformulering:** Vad vet vi om kostnaden och nyttan som skapats av rotationsreglerna? Vad består de ökade kostnaderna av och hur stora är de? Överstiger dessa kostnader nyttan av regleringen? Behövs verkligen dessa rotationsregler?

**Syfte:** Syftet med denna studie är att undersöka vad rotationsreglernas kostnader och nytta består av.

**Metod:** Studien har genomförts med hjälp av semistrukturerade intervjuer med sex olika auktoriserade revisorer från olika revisionsbyråer. Urvalet gjordes med hjälp av ett strategiskt urval.

**Slutsats:** Slutsatsen av vår studie är att rotationsreglerna har både positiva och negativa effekter där byrårotationen tycks vara en övermäktig regel som skapar stora kostnader och svårigheter inom branschen. Slutsatsen som kan dras är att kostnaderna inte är jämförbara i relation till nyttan, därmed bör denna byrårotationsreglering genomarbetas för att effektiviseras. Resultatet av studien tyder även på att revisorsrotationen fungerar bra och har en positiv effekt.

**Nyckelord:** Revisorns oberoende, Rotationsreglerna, Byrårotation, Revisorsrotation, Isomorfism, Kostnader, Nyttan, Revision, Revisor.

## **Abstract**

**Course:** FÖ2023

**Author:** Elenore Eriksson & Elin Nilsson

**Mentor:** Monica Sandbacka

**Title:** Costs and benefit of rotation rules

**Background:** Previous research shows that there are both advantages and disadvantages to the rules of rotation for the auditor's industry. There are researchers who suggest that the auditor's independence is impaired by the rules of rotation and other researchers show that the independence is strengthened when the auditor does not have a close relationship with his client. The previous studies show that there is a clear problem of costs arising from the rotation rules and this raises the question of the benefits.

**Questions:** What do we know about the cost and benefit created by the rotation rules? What does the increased cost consist of and how large are they? Do these costs outweigh the benefits of regulation? Are these rotation rules really needed?

**Purpose:** The purpose of this study is to investigate what the costs and benefits of the rotation rules consist of.

**Method:** The study was conducted by means of semi-structured interviews with six different authorized auditors from different audit firms. The selection was made using a strategic selection.

**Conclusion:** The conclusion of our study is that the rotation rules have both positive and negative effects where the agency rotation seems to be an overwhelming rule that creates major costs and difficulties in the industry. The conclusion that can be drawn is that the costs are not comparable in relation to the benefits, so this agency rotation regulation should be worked out to be more efficient. The results of the study also indicate that the auditor's rotation works well and has a positive effect.

**Keywords:** The auditor's independence, The rules of rotation, Agency rotation, Auditor rotation, Isomorphism, Costs, Benefit, Audit, Auditor.

## Definitioner och förkortningar

**Företag av allmänt intresse** är börsbolag samt några finansiella företag.

Företagen som går under allmänt intresse är de som har överlåtbara värdepapper som kan handlas på en reglerad marknad, banker, kreditmarknadsföretag och försäkringsföretag. Företag av allmänt intresse måste följa särskilda regler när det gäller revisionen (Bolagsverket, 2018).

**Auktoriserad/påskrivande revisor** är en person som genomfört en teoretisk och praktisk utbildning och sedan genomför ett prov hos revisorsinspektionen. Den påskrivande/auktoriserade revisorn är berättigad att fullgöra en lagstadgad revision (Revisorsinspektionen, u.å.).

**Huvudansvarig revisor** är den revisor som undertecknar revisionsberättelsen. Den huvudansvariga revisorn får revidera ett börsnoterat bolag i högst sju år (FAR, 2016).

**SOX** är en förkortning av Sarbanes-Oxley Act. SOX är en lag som godkändes år 2002 och den anspelar på att stärka tillförlitligheten i företagens finansiella rapporter samt få tillbaka investerarens förtroende för aktiemarknaden (Palm, Sultani & Söderdahl 2011).

**GAO** är en förkortning av U.S. Government Accountability Office. GAO är en oberoende och opartisk byrå som arbetar för kongressen (GAO, u.å.).

**Revisorsinspektionen** är en myndighet som är experter på frågor om revisorer och revision. Denna myndighet är regeringens och den utövar kontroll över auktoriserade och godkända revisorer. Examinationen och auktoriseringen av revisorer sker av revisorsinspektionen som även har kontrollen över revisionsbolag (Revisorsinspektionen, u.å.).

**Börsnoterat bolag** är aktiebolag där aktier innehas. Aktierna måste handlas på en börs eller marknad där aktierna kan ersättas av andra värdepapper (Bolagsverket, 2019).

**PIE**- publika börsnoterade enheter.

**NAS** – ”non audit services”, revisionstjänster och icke-revisionstjänster.

**Nasdaq OMX Stockholm** – Stockholmsbörsen.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund .....	9
1.2 Problemdiskussion .....	11
1.3 Syfte .....	17
1.4 Forskningsfrågor .....	17
1.5 Avgränsning .....	17
<b>2. Teoretisk referensram .....</b>	<b>18</b>
2.1 Oberoende .....	18
2.2 Institutionell teori .....	18
2.3 Rotationsregler .....	19
2.4 Börsnoterade bolag .....	20
2.5 Målet med rotationsregler .....	21
2.6 Tidigare studier .....	22
<b>3. Metod .....</b>	<b>27</b>
3.1 Vetenskapligt synsätt .....	27
3.2 Vetenskapligt angreppssätt .....	27
3.3 Tillvägagångssätt .....	29
3.3.1 Respondenter och urval .....	29
3.3.2 Insamling av data .....	30
3.3.3 Pilotstudie .....	31
3.3.4 Litteratur .....	32
3.3.5 Analys av data .....	32
3.4 Validitet .....	34
3.5 Reliabilitet .....	34

3.6 Etik .....	35
<b>4. Empiri.....</b>	<b>36</b>
<b>4.1 Respondent 1 .....</b>	<b>36</b>
4.1.1 Allmänt.....	36
4.1.2 Oberoende .....	36
4.1.3 Rotationsregler .....	37
4.1.4 Kostnader och nytta .....	39
<b>4.2 Respondent 2 .....</b>	<b>41</b>
4.2.1 Allmänt.....	41
4.2.2 Oberoende .....	41
4.2.3 Rotationsregler .....	43
4.2.4 Kostnader och nytta .....	45
<b>4.3 Respondent 3 .....</b>	<b>48</b>
4.3.1 Allmänt.....	48
4.3.2 Oberoende .....	48
4.3.3 Rotationsregler .....	49
4.3.4 Kostnader och nytta .....	51
<b>4.4 Respondent 4 .....</b>	<b>52</b>
4.4.1 Allmänt.....	52
4.4.2 Oberoende .....	52
4.4.3 Rotationsregler .....	54
4.4.4 Kostnader och nytta .....	55
<b>4.5 Respondent 5 .....</b>	<b>56</b>
4.5.1 Allmänt.....	56
4.5.2 Oberoende .....	56
4.5.3 Rotationsregler .....	57
4.5.4 Kostnader och nytta .....	58

<b>4.6 Respondent 6</b> .....	<b>60</b>
4.6.1 Allmänt.....	60
4.6.2 Oberoende .....	60
4.6.3 Rotationsregler .....	61
4.6.4 Kostnader och nytta .....	62
<b>5. Analys och diskussion</b> .....	<b>64</b>
5.1 Oberoende.....	64
5.2 Rotationsregler .....	66
5.3 Kostnader och nytta.....	69
<b>6. Slutsats</b> .....	<b>72</b>
6.1 Slutsats .....	72
6.2 Studiens begränsningar .....	73
6.3 Studiens bidrag.....	74
6.4 Förslag till vidare forskning.....	74
<b>7. Källförteckning</b> .....	<b>75</b>
<b>8. Bilagor</b> .....	<b>80</b>
8.1 Bilaga 1.....	80
8.2 Bilaga 2.....	83



# 1. Inledning

---

*I detta kapitel diskuteras vår studie, vad det är vi vill undersöka och varför, bakgrund för redovisningens och revisionens uppkomst, regleringar, problemdiskussion, syfte och frågeställning.*

---

## 1.1 Bakgrund

Med denna studie vill vi undersöka om rotationsreglernas kostnader och nytta.

Att anstränga sig för att förstå teorier bakom regleringen gör det enligt Hartwig (2018) möjligt att logiskt kunna förklara regleringen samt dess tillämpning. Vilket vidare leder till djupare förståelse varför regler får en viss utformning. Kunskap om redovisningsbeteende i praktiken har en stor vikt då beteendet ofta styrs av att ge en rättvisande bild av den ekonomiska situationen i företaget, men det kan ibland även styras av andra överväganden än det. I idealvärlden ska revisorer och redovisningsreglerare styras av principer, i praktiken har forskning dock visat att det finns andra faktorer än bara principer som kan påverka redovisningsproducenter. Verkligheten är inte alltid identisk med idealvärlden, redovisningen kan alltså inte bara härledas till några övergripande principer, utan andra idealistiska faktorer av mindre slag finns också. Det finns risk för bland annat revisorer och reglerare att framstå som kompetenta men lite naiva som är införstådda med redovisningsregler och redovisningsprinciper men som saknar kunskapen om påverkningar på det faktiska redovisningsbeteendet. Detta leder till att goda argument finns för att revisions- och redovisningspraktiker (redovisningsstudenter) ska ta del av den empiriska forskningen och teori om redovisningsbeteende som finns i praktiken, då förståelsen för vad som faktiskt påverkar redovisningens utformning i slutändan blir djupare (Hartwig, 2018).

Revisorer granskar företags redovisningsrapporter, granskningen av räkenskaper och förvaltning av företag, detta kallas för revision. Att granska bolagets bokföring och årsredovisning samt VD:s och styrelsens förvaltning är revisorns ansvar enligt aktiebolagslagen 9:3 (Hartwig, 2018).

Öhman (2007) förklarar att kvalitetssäkring på redovisningsinformation som lämnas ut till intressenter är det som revision handlar om. Carrington (2014) beskriver att med anledning av dessa ansvar är det viktigt att en revisor är oberoende. Revisorerna är viktiga för att kunna bestyrka det som företagsledningen påstår och revision kan därmed bidra med ett värde till alla sorters organisationer där det uppstår en relation med en annan part som tar för givet att den finansiella informationen har en acceptabel nivå av tillförlitlighet. Revisorns oberoende är därför en viktig aspekt, det som gör att revisorns bestyrkande är värdefullt är just att de står som en tredje oberoende part. För att göra redovisningen mer trovärdig och tillförlitlig anlitas en oberoende tredje part (revisorn) av företagsledningar, således finns det starka argument för att revisorer ska vara oberoende (Carrington, 2014).

Enligt Oberleitner (2017) väcktes oro över hela revisorns oberoende och revisionskvaliteten med anledning av flera företags kollaps som Enron, Global Crossing och Tesco. Revisorns oberoende och revisionskvaliteten har visat genom skandalerna tendens till att påverkas av det gemensamma tillhandahållandet av ”non audit services” revisionstjänster och icke-revisionstjänster (NAS) tillsammans med långsiktigt revisor-klientförhållande. Vidare ledde detta till ett behov av en ny reglering. Europeiska unionen genomförde en ny förordning för att lösa detta problem. Det kräver att publika börsnoterade enheter (PIE) som innebär kreditinstitut, noterade företag och försäkringsföretag, ska efter en period på tio räkenskapsår rotera sitt revisionsföretag (Oberleitner, 2017).

År 2014 fastställde Europaparlamentet och rådets förordning ett revisionspaket med föreskrifter. Revisionspaketet trädde i kraft i juni 2016 i Sverige. Föreskrifterna syftar till att stärka revisorns oberoende, revisionskvaliteten och revisorns förtroende från samhället. En av föreskrifterna i revisionspaketet är rotationsreglerna, som även är mest omdiskuterat och uppmärksammat. Uppkomsten av rotationsreglerna har utformats för att stärka att en revisor inte reviderar ett företag av allmänt intresse under en lång period, för att fullgöra detta används revisors- och byrårotationen. Revisorsrotation görs när ett företag av allmänt intresse har en personvald revisor. Enligt revisorsrotationen får revisorn revidera ett företag i max sju år och därefter är karenstiden på fyra år, dvs att

revisorerna inte får åtaga sig uppdrag från samma företag under de fyra åren (Proposition 2015/16:162).

Enligt Bolagsverket (2016) bygger de nya reglerna på en EU-förordning och ett EU-direktiv. Förändringarna har till syfte att öka revisionens kvalitet och stärka revisorernas självständighet och opartiskhet. Reglerna trädde ikraft 17 juni 2016. När det diskuteras om att byta revisionsbolag tar Bolagsverket (2016) upp att de mest betydande företagen och börsbolag som bland annat försäkringsbolag och banker, inte får ha samma revisionsbyrå i mer än tio räkenskapsår.

Revisorn får inte bli eller vara beroende och för att revisorn ska vara oberoende finns ett flertal olika regleringar som ska styra detta (Hartwig, 2018).

En revisors oberoende styrs av regleringarna och där hör även rotationsregelns uppkomst till. Rotationsregler skapades för att förhindra för långa relationer mellan revisorer och klienter, och då hota deras oberoende med anledning av bland annat för stor insikt i ett företag (FAR online [FAR], FAR N 2018:2).

Krav på revisors- och byrårotation innebär att revisorer måste arbeta med oberoende på flera olika sätt. Vi vet att det finns mycket påverkning, reglering och forskning om specifikt revisorns oberoende, men vad vet vi egentligen mer specifikt om kostnader och nytta som skapas av rotationsreglerna? Det finns inte mycket studier eller forskning kring detta och kunskapsluckor uppenbaras, därför anser vi att detta ämne är bidragsvärt att undersöka.

## **1.2 Problemdiskussion**

Många studier har genomförts inom ämnet revisorns oberoende, eftersom oberoendet är en kritisk fråga för revisionsyrket. I nedanstående vetenskapliga artiklar och andra studier diskuteras mycket om långa klientrelationer mellan revisorer och klienter och att det kan bland annat skapa kännedom som hotar revisorns oberoende, incitament för att ge efter för klientens press för de vill behålla exempelvis större klienter men även mycket annat som på flera olika vis kan påverka oberoendet. Diskussioner tas upp kring nya regleringar och krav som

skapas som lösningar för att förhindra oetiska handlingar och för att förebygga dessa problem.

Utifrån litteraturstudien skapade vi oss en bred förståelse kring ämnet revisorns oberoende och vad det innebär, vi fann problematik kring ämnet dels för att forskare presenterar olika resultat vilket gav potential till att studera vidare inom detta. Enligt Bryman och Bell (2017) har en litteraturstudie positiva effekter genom att det inte är lika lätt att anträffa samma fallgröpar som tidigare forskning. Dessa fallgröpar stötte vi på i vår litteraturstudie vilket vi med denna studie vill undersöka. Genom studien fick vi resultat som var återkommande som det faktum att revisorns oberoende hade mycket olika typer av påverkan, en av dessa som presenterades mycket var om långa klientrelationer. Trots att revisorns oberoende har en såpass stark reglering är det ändå ett område som är problematiskt. Vilket även Öhman (2007) diskuterar när han beskriver att revisionsverksamheten har stor betydelse för samhället men samtidigt är problematisk. En åtgärd som skapades för att förhindra dessa oetiska omständigheter var lagen om revisors- och byrårotation. Enligt FAR online (FAR N 2018:2), när en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag under en längre tid haft ett uppdrag med revision eller ingått inom ett revisionsteam för samma klient, skulle detta kunna innebära (eller åtminstone framstå utåt) som ett hot som riskerar revisorns oberoende. Regler om rotation anses därför till att minska risk att revisionsföretaget eller den lagstadgade revisorn inte uppfattas som eller inte är oberoende från sin klient (FAR online [FAR], FAR N 2018:2).

Myers, Myers och Omer (2003) studie baserar på frågor som innebär att längre revisorsperioder ska minska intjäningskvaliteten, studien motiverades av uppmaningar till den ”obligatoriska revisorsrotationen”. Myers et al. (2003) beskriver vidare att övertygelsen om att en utökad revisorsperiod förknippas med dålig revision och detta uttrycks av förespråkare för obligatorisk revisorsrotation. Investerare kan bli vilseledda och det i sin tur kan leda till felaktiga resurser och därför anses inkomster av dålig kvalitet som problematiska. Revisionsyrket har som försvar hävdat att den ”nya” inkommande revisorn ger ett ökat förtroende vad gällande klientens uppskattningar och föreställningar under engagemangets första år. På grund av detta menar de att obligatorisk rotation ökar risken för revisionsfel

och ökar revisionskostnaderna. Revisorer kan med tiden få företagsspecifik expertis, detta innebär att de kan förlita sig mindre på förvaltningsräkningar då expertisen hjälper dem att förstå sig på verksamheten och kan lägga mindre tid på detta. Att byta revisorer är kostsamt och därför motsätter sig också chefer för företag som granskas mot obligatorisk rotation. De beskriver att dessa chefer tror att revisorer som har erfarenhet om företaget förstår deras specifika verksamhet bättre. Det skapas även oro om en ny revisor verkligen kommer att ha den branschkompetensen som behövs och om den kan vid en ny klient lägga fram de ytterligare ansträngningar som krävs vid granskning av den nya klienten (Myers et al., 2003).

Bevis ges som är oförenliga med påståendet om att en utökad revisorsperiod försämrar intjäningskvaliteten under det dåvarande frivilliga rotationssystemet. Vidare hittas även bevis på att mindre extrema periodiseringar som är inkomstökande förknippas med en längre revisorsperiod. Detta innebär att revisorerna begränsar ledningen och dess förmåga när förhållandet mellan revisor och företag förlängs att använda periodiseringar för att kunna öka resultat med den löpande periodiseringen. Bevis om att förknippa mellan mindre extrema periodiseringar och längre revisorsperiod är också något som hittas, detta innebär att revisorer begränsar ledning och dess förmåga när förhållandet förlängs att skapa reserver när de ska hantera framtida intäkter (Myers et al., 2003). Resultat från denna studie tyder på att det dåvarande systemet med frivillig rotation inte ledde till reducerad revision eller intjäningskvalitet med en ökad revisorsperiod. Om motivation till obligatorisk rotation var försämrad inkomst eller revisionskvalitet stöds inte ett sådant argument av studiens resultat. Resultaten innebär också att intjäningskvalitet eller revisionskvalitet inte skulle förbättras om företag tvingas att stanna med samma revisor. Snarare visar det att förbättring kan ske på revisionskvaliteten vid tillåtelse av revisorsomsättning eftersom kliner då kan byta till en ny revisor om/när deras behov förändras och då byta till en mer effektiv leverantör för deras behov. I ett sådant fall kan krav om att en klient behåller en revisor minska revisionskvaliteten då den nuvarande revisorn exempelvis inte kan tillhandahålla med tillräckliga tjänster (Myers et al., 2003).

Blouin, Grein och Rountree (2007) resultat illustrerar i inställningen av tvångsrevisorer att mindre transparenta och mer komplexa företag anser att byte av revisorer har sina byrå fördelar men att dessa fördelar i många fall inte kan uppväga de besparingar som blir från att behålla en nuvarande revisionspersonal. Resultatet från Blouin et al., (2007) antyder slutligen att en revisionsordning nödvändigtvis inte förbättrar intjäningskvaliteten. Sammantaget stöder bevis från denna studie inte att påståendet om förbättring av den finansiella rapporteringen skulle utföras med obligatorisk revisorsrotation, vilket bekräftar slutsatser som även Myers et al. (2003) kom fram till i sin studie (Blouin et al., 2007).

Daniels och Booker (2011) undersöker om revisorns oberoende och revisionskvalitet och om låneföretagens uppfattning om detta med rotationsscenarier. Ett fallexperiment för att avgöra om uppfattningar från finansiellt uttalande användare om revisorers oberoende och kvalitet påverkas med rotation av revisionsföretagen. Ett resultat som baserats på 212 svar indikerar att låneföretags uppfattningar om företag följer rotationspolicyn är att en ökning sker på oberoendet. Vad beträffar längden på en revision förändras inte låneföretagens väsentliga uppfattning om oberoendet. De finner även fynd som tyder på att varken längden på revisorers tjänstgöring eller förekomst av rotationspolicy påverkar låneföretagens väsentliga uppfattningar vad gäller revisionskvalitet (Daniels & Booker, 2011). Det är flera revisionsfel som gjorde att tillsynsmyndigheterna undrade om externa revisorer faktiskt är oberoende, revisionsfel som dessa handlade om exempelvis Enron, WorldCom, Waste Management och Sunbeam. För att förbättra revisorernas oberoende diskuterades krav på rotation inom revisionsföretagen, genom att begränsa de antalet pågående år som revisionsbolag kan inneha ett visst uppdrag hos ett företag skulle kunna utgöra en förbättring. Vid denna tidpunkt var revisionsbolagens rotation inte något nytt koncept. Flera länder hade redan genomfört detta som bland annat Brasilien, Israel och Italien. Det togs upp flera bestämmelser och räkningar om rotation som ett medel till att kunna förbättra revisorers oberoende. Vid detta tillfälle antogs ingenting men det beslutades av kongressen att mer studier om potentiella effekter behövdes av den obligatoriska rotationen (Daniels & Booker, 2011). En studie utfördes därför av

Daniels och Booker (2011) och en undersökning om låneföretags uppfattningar om rotationspolicyn påverkade revisionsbolagens oberoende och kvalitet.

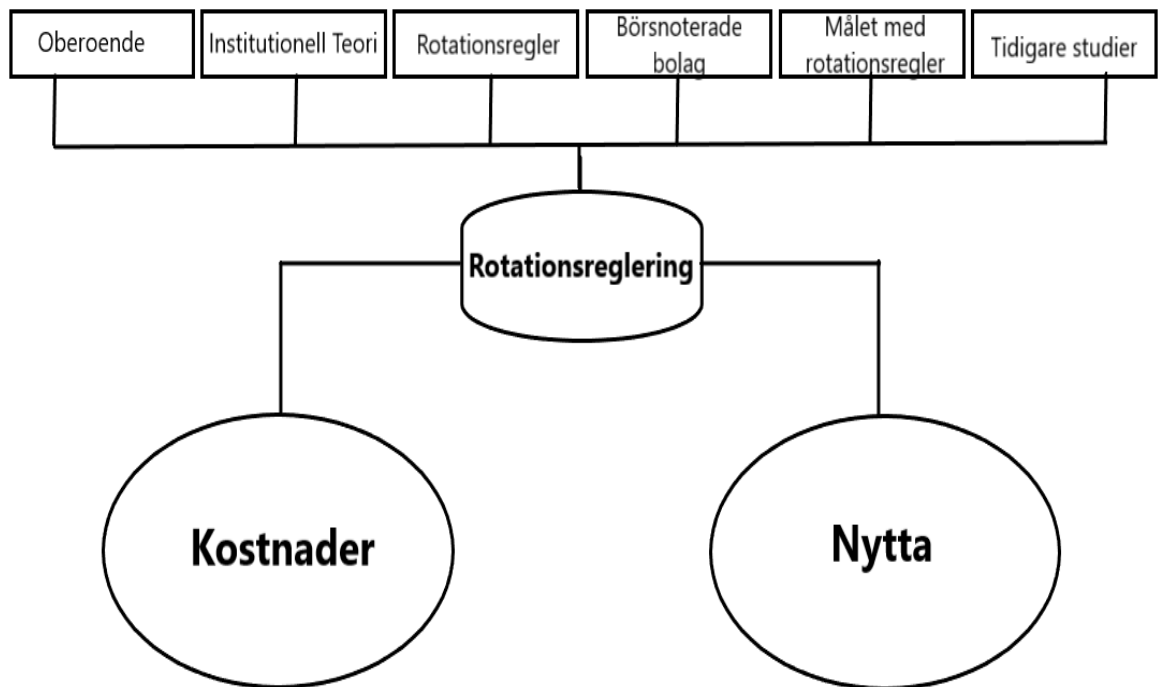
Enligt Daniels och Booker (2011) uppfattar låneföretagare att en existens av revisionsföretagsprotokoll förbättrar uppfattningen vad gällande revisorns oberoende men det förstärker inte uppfattningen vad gällande revisionskvaliteten. Daniels och Booker (2011) beskriver vidare att börsnoterade bolag som haft en och samma revisor under en längre period (flera år) borde överväga en frivillig rotationspolicy eftersom uppfattningar om rotationen är att det verkar öka revisorernas oberoende. För att kunna besluta om rotation är en nyckelfråga om fördelarna (exempelvis uppfattningar om oberoendet) överstiger kostnaderna (exempelvis kunskap, eventuella högre avgifter) ett måste att ta upp enligt Daniels och Booker (2011). Slutligen skriver Daniels och Booker (2011) att bland annat behövs mer forskning om olika skyddsåtgärder och effektiviteten hos dessa i olika situationer.

Enligt studierna från Swallow och Wahlén (2019) samt Lindberg och Lindberg (2017) syns en tydlig problematik kring kostnader som uppstår och skapas av rotationsreglerna. Det är ett problem som gör att nyttan ifrågasätts, kostnaderna ökar såpass att det möjligtvis kan överstiga dess nytta.

Tre studier som undersökte om rotation kom fram till likvärdiga resultat. Enligt studien av Hai, Tu och Toan (2019) är revisorsrotationen den faktor som påverkar revisionskvaliteten starkast, där revisionsavgifterna för rotationen är en bidragande faktor. Hai (2016) visar genom sin studie att kostnaderna och priserna för revisorerna påverkar revisionskvaliteten. Kostnaderna för ryktet (oberoendet) och omfattningen av rotationsreglerna påverkar även kvaliteten på revisionen (Pham, Duong, Quang & Thuy 2017).

Tanken med studien är att den i helhet ska kunna ge större kunskap inom ett område som idag inte är fullt utforskat. Eftersom revisorns oberoende är en omtalad och viktig aspekt i arbetet och de tvingande rotationsreglerna har påverkan som bland annat kostnader, vill vi undersöka om dessa kostnader och nyttan av denna reglering. Den tvingande isomorfismen med rotationsregler gör

idag att revisionsföretag som hanterar företag av allmänt intresse inte har något val på grund av dessa tvingande regler och isomorfism. Resultatet som vi får kommer sedan ligga till grund för potentiell och eventuell ny forskning inom området. Vi kommer lyfta och diskutera om rotationsreglernas nytta och ökade kostnader, vi diskuterar sedan om rotationsregler bör vara tvingande i alla dessa lägen och vi kommer skapa en djupare förståelse inom problemet. Eftersom det ännu inte finns mycket studier inom detta område finns en kunskapslucka och vi anser att denna studie skulle vara intressant men även kunna bidra till ny kunskap och eventuell vidare forskning inom företagsekonomi i stort.



Figur 1: egengjord arbetsmodell.



### **1.3 Syfte**

Syftet med denna studie är att undersöka vad rotationsreglernas kostnader och nytta består av.

### **1.4 Forskningsfrågor**

- Vad består de ökade kostnaderna av och hur stora är de?
- Vad har rotationsreglerna för nytta?
- Överstiger kostnaderna nyttan?
- Behövs rotationsreglerna?

### **1.5 Avgränsning**

Utifrån problemformuleringen har denna studie avgränsats till att undersöka auktoriserade revisorers syn på kostnader och nytta av rotationsreglerna. Under studien avgränsades urvalet till respondenter som arbetar på revisionsbyråer som tillämpar dessa rotationsregleringar. Anledningen att vi endast valt dessa är för att de arbetar med bolag som berörs av byrå- och revisorsrotation och är de ledande byråerna inom detta område. De auktoriserade revisorerna som deltar i studien reviderar företag som berörs av rotationsregleringen. De revisorer som kontaktas har tillräcklig erfarenhet som anses behövas för väsentlig information.

En geografisk avgränsning som gjorts är att vi bland annat tagit hänsyn till Sveriges fem största städer eftersom vi ansåg att det finns mycket börsnoterade bolag i städerna och rotationsreglerna tillämpas av de.

## 2. Teoretisk referensram

---

*Under detta kapitel presenteras de koncept vi valt för att kunna planera vår datainsamling och senare analysera, diskutera och tolka data vi får.*

---

### 2.1 Oberoende

Enligt Church, Jenkins och Stanley (2018) finns det två slags oberoende, vilka är ett faktiskt oberoende samt det synbara oberoendet. Ett faktiskt oberoende är sammankopplat med revisorns tankesätt och det leder till att revisorn får starkare självförtroende. En revisors tankesätt leder till att det är omöjligt att besluta om en revisor är oberoende eftersom revisorns tankesätt inte är tydligt (Jenkins & Stanley, 2019). Det faktiska oberoendet innebär att de sinnessillstånd en revisor är i när ett yttrande sker om finansiella rapporter inte ska påverkas av andra faktorer, skulle detta hända påverkas revisorns objektivitet, integritet, och professionella skepticism negativt (Carrington, 2014). Det synbara oberoendet är koncentrerat på förhållandet mellan revisorn och klienten, det bestäms hur andra tolkar opartiskheten hos revisorn samt hur fri den är från intressekonflikter (Jenkins & Stanley, 2019). Det synbara oberoendet innebär att revisorn bör undvika förhållanden som är av sådant värde att en tredje part som är påläst måste granska arbetet och sedan kommer fram till att revisorn objektivitet, integritet, och professionella skepticism kan ifrågasättas (Carrington, 2014). Om revisorns oberoende ifrågasätts finns det regler i svenska lagen att tillämpa. I revisorslagen (2001:883) förekommer analysmodellen vilket är en modell som kan tillämpas när en revisor ska avgöra om hon eller han är oberoende. Det finns även lagar i revisionslagen (1999:1079) där jävssituationer bedöms (Carrington, 2014).

### 2.2 Institutionell teori

Institutionell teori som även ibland kallas för *nyinstitutionell teori* förklarar tendensen till att bli homogena, varför företag som finns i ett visst begränsat fält/område exempelvis en specifik bransch tenderar att bli det, alltså ett likartat agerande (DiMaggio & Powell 1983). Fenomenet att företag i exempelvis samma bransch med tiden blir homogena kallas för isomorfism. Isomorfism kan förklaras

som en process där ett företag (en enhet) kommer av olika anledningar att likna andra företag (andra enheter) med lika förutsättningar och villkor i en likvärdig bransch (Hartwig, 2018).

Isomorfismen finns i tre sorter, enligt Hartwig (2018) är dessa *tvingande*, *härmande* och *normativ*, och dessa beskrivs bäst som tre olika krafter som homogeniserar företag i en och samma bransch. *Tvingande isomorfism* gör detta genom reglering, lagar, rekommendationer, råd osv. Specifika branschstandarder och andra krav både formella och informella "tvingar" företag inom samma bransch till att efterlikna varandra. *Härmande isomorfism* genom ovilja, rädsla och osäkerhet till att avvika från hur andra företag inom likvärdig bransch är, vilket leder till att företag inom samma bransch håller uppsikt över varandra. När det uppmärksammas att ett företag avviker från de andra inom samma bransch "härmar" företaget de andra för att inte sticka ut och ses som annorlunda. *Normativ isomorfism* har denna kraft genom gemensamma utbildningar och medlemskap i professionella nätverk, vilket leder till att arbetare inom en viss bransch blir likformade. Deras agerande blir på ett visst institutionaliserat/accepterat vis. Oavsett på vilket företag som arbetare är anställda i har de som arbetar inom en viss bransch ett liknande branschgemensamt tankesätt som resulterar i att företagen närmar sig varandra (skillnaderna suddas ut) (Hartwig, 2018).

### **2.3 Rotationsregler**

Rotationsreglernas uppkomst uppstod år 2014 när Europaparlamentet antog nya EU-direktiv samt EU-förordningar med avseende på revision och revisorer (Köhler, Quick & Willekens, 2016). Reglerna trädde i kraft i Sverige 17 juni 2016 och redan innan detta fanns det ett flertal regleringar för revisorns oberoende (Bolagsverket, 2016).

Byrårotation berörs av dessa rotationsregler och det innebär att ett företag av allmänt intresse får revideras av samma revisionsbyrå i som minst ett år och som längst i tio år. Efter detta är revisionsbolaget och revisorn förbjudna att revidera bolaget under kommande fyra år. Det finns dock undantag med hänsyn till

övergångsbestämmelserna, det innebär att granskningen får förlängas i tio år under förutsättning att ett anbudsförfarande genomförs. Dessa undantag gäller dock inte finansiella företag, både onoterade samt noterade. Finansiella företag är bland annat banker och försäkringsbolag (Bolagsverket, 2016).

En annan sak som berörs av rotationsreglerna är revisorsrotationen. Som tidigare nämnt fastställde Europaparlamentet och rådets förordning ett revisionspaket med föreskrifter som trädde i kraft 2016 i Sverige. Revisorsrotationen sker när ett bolag har en personvald revisor och får då revidera ett bolag i max sju år och efter det inte beröra bolagets revision under fyra år (Proposition 2015/16:162). Den fyraåriga karenstiden gäller även för andra medlemmar i revisorns nätverk (FAR, 2016).

Den huvudansvariga revisorn är den som undertecknar revisionsberättelsen. Med revisorsrotation får bolaget/klienten efter dessa sju år stanna kvar på samma revisionsbyrå men måste byta huvudansvarig revisor osv. dock efter ytterligare tre år är det dags att byta byrå med tanke på byrårotationen (FAR, 2016).

## **2.4 Börsnoterade bolag**

Börsnoterade bolag är aktiebolag som innehar aktier, och dessa aktier kan handlas på en reglerad marknad eller börs. Aktierna som finns på marknaden kan även ersättas av andra värdepapper som exempelvis skuldebrev. Det finns olika krav om ett aktiebolag önskar att bli ett börsbolag, de måste anpassa sig till dessa för att deras aktier ska kunna handlas på marknaden. Aktiebolaget måste först och främst anpassa sig med att registrera bolagsordningen med en föreskrift om att aktiebolagets aktier ska bringas i ett avstämningsregister och det görs hos en värdepapperscentral, annars fungerar det inte att förvärva aktier i bolaget. Om aktiebolaget från början är ett privat aktiebolag behöver de ändra bolagsordningen med att uppfylla bestämmelserna för ett publikt aktiebolag.

Där handeln av aktierna sker, alltså börsen, har olika höga krav för notering på de olika börslistorna och marknaderna. För att uppfylla alla krav och dylikt för att bli

ett börsnoterat bolag är det en stor process med ett flertal steg för att slutligen få fram ett avtal. I praktiken behöver du hjälp av en värdepapperscentral, kontoförande institut eller en bank för att genomföra alla dessa olika steg.

Det finns olika platser för handel med värdepapper och aktier, men en av de vanligaste i Sverige är Nasdaq Stockholm (Bolagsverket, 2019).

## **2.5 Målet med rotationsregler**

Revisorsrotation syftar till att minimera risken för att revisionsföretaget eller den lagstaddade revisorn inte är och inte heller uppfattas som oberoende från revisionsklienter. Uttalandet är en sammanställning av bestämmelser avseende revisorsrotation gällande i Sverige. I huvudsak är tidsbegränsade krav på revisorsrotation kopplade till företag av allmänt intresse med revisionsuppdrag (FAR online [FAR], FAR N 2018:2).

Ett revisionspaket trädde i kraft i juni 2016 i Sverige, dessa föreskrifter syftar till att stärka revisions kvaliteten, revisorn oberoende och revisor förtroende till samhället. En av dessa föreskrifter är rotationsreglerna. Rotationsreglerna utformades för att bestyrka en revisor inte reviderar ett företag av allmänt intresse under för långa perioder, till detta används revisors- och byrårotationen (Proposition 2015/16:162). De nya reglerna bygger på en EU-förordning och ett EU-direktiv, förändringarna har ett syfte att stärka revisorns opartiskhet och självständighet samt att öka revisionens kvalitet (Bolagsverket, 2016).

Hartwig (2018) förklarar att en revisor inte får vara eller bli beroende och för att revisorn ska vara oberoende finns det ett flertal regleringar för att styra detta. Rotationsregler skapades för att förhindra för långa relationer mellan revisorer och klienter, och då hota deras oberoende på grund av bland annat för stor insikt i ett företag (FAR online [FAR], FAR N 2018:2).

## 2.6 Tidigare studier

Studier som vi inledningsvis fann som studerar revisorns oberoende ur olika perspektiv var vetenskapliga artiklar från Tepalagul och Lin (2015), Church, Jenkins och Stanley (2018), Jenkins och Stanley (2019), Arnold, Bernardi och Neidermeyer (1999) samt Arruñada (1999).

Tepalagul och Lin (2015) genomförde en litteraturstudie och en grundlig granskning på akademisk forskning inom området för revisorers oberoende. Granskningen utfördes genom att använda fyra hot som fanns på oberoendet, två av dessa hot var om klientintresse och revisorernas tjänstgöring. De fann begränsade bevis om klientens betydelse som förklarar att detta påverkar revisorernas rapporteringsbeslut. Oro över att revisorns oberoende kan äventyras för betydande klienter minskades i samband med regelförändringar. Av både faktiskt och synbar revisionskvalitet uppenbaras den positiva rollen som regleringen utgör. Med revisorns tjänstgöring och tjänstperiod drogs slutsatsen att i flera studier har lång revisorsperiod ingen större påverkan på oberoendet, medan några studier visade att det skulle kunna förbättra revisionen (Tepalagul & Lin, 2015). Church, Jenkins och Stanley (2018) samt Jenkins och Stanley (2019) beskriver revisorernas oberoende i USA. Här analyseras den aktuella kontrollen och behovet av revisorns oberoende ur ett perspektiv från olika parter som inom den finansiella rapporteringsprocessen är involverade. De menar att oberoendet är det mest grundläggande för revision och det är ett ämne som har diskuterats under många år som en offentlig diskussion och debatt. Flera regleringar har uppkommit för revisorns oberoende dock har de ofta blivit kritiserade. Vidare tas det upp att revisorns oberoende både är faktiskt och synbart. Det faktiska förknippas med revisorns tankesätt och medför självförtroende, tankesättet som en revisor har är dock inte tydligt vilket leder till nästintill omöjlig avvägning om revisorn är oberoende. Oberoendet som synbart fokuseras på karaktären av revisorn och klientförhållandet och bestäms utifrån hur andra uppfattar revisorn som opartisk och fri från intressekonflikter.

Arnold, Bernardi och Neidermeyer (1999) undersöker tidigare identifierade faktorer och vikten av dessa för oberoendet. Faktorer som bland annat tas upp är

klientbevarande, professionella värden och skyldigheter samt investerares behov. De har gett bidrag till granskning av litteratur och med hjälp av att tillämpa tillvägagångssätt och metoder för att kunna studera revisorns oberoende ger det en direktlänk kopplad mellan etiskt beslutfattande och revisorns oberoende. Relevant data och forskningsfrågor av vikt behandlas genom att använda revisorns oberoende och överväga hur revisorns etiska handlingar kan bli påverkade av olika institutionella sammanhang. Arruñada (1999) skriver om tillhandahållandet som finns med icke-revisionstjänster av revisorer till deras klienter. Revisorer kan även utöver undersökning av företag och upprättande av revisionsberättelser dessutom genomföra rådgivningstjänster. I artikeln undersöks problem som dessa tjänster kan innebära. Efter undersökningen drogs en slutsats om att tjänsterna inte skadar oberoendet och till följd av den bedömningen rekommenderar de att lagstiftningspolitiken ska avses till att underlätta användning samt utveckling av skyddsåtgärder som tillhandahålls (Arruñada, 1999).

Studier som vi inledningsvis fann som studerar rotationsreglerna var kandidat- och magisteruppsatser av Palm, Sultani och Söderdahl (2011), Lilja och Sandström (2011), Dahlberg och Belin (2012), Andersson och Lidholm (2019). Vi fann även vetenskapliga artiklar från Roebuck, Moldrich och Jackson (2008), Juaidi, Khasanah och Nurdiono (2016), Williams och Wilder (2017), Kamath, Huang och Moroney (2018) som studerat ämnet under olika scenarion.

Magisteruppsatsen och studien från Lilja och Sandström (2011) studerade hur obligatorisk byrårotation påverkar revisorns oberoende, byrårotationens effekt på den finansiella stabiliteten och vilka konsekvenser införandet av obligatorisk byrårotation skulle innebära. De genomförde en kvalitativ studie med intervjuer av respondenter med inblick i revisionsbranschen. Resultatet som studien visade visar en positiv inverkan på revisorns oberoende med obligatorisk byrårotation. Möjligheten till långvariga uppdrag begränsas och revisorn anses mer oberoende eftersom det förhindrar att revisionsteamet får alltför nära relationer till sina klienter.

Palm, Sultani och Söderdahl (2011) kandidatuppsats har utfört en undersökning om inställningen mot obligatorisk byrårotation hos noterade företag på Nasdaq

OMX Stockholm samt har de undersökt om för- och nackdelar denna rotation kan innebära. De utförde sin studie genom en kvantitativ studie med hjälp av en enkätundersökning. När frågan om revisorsrotation alternativt byrårotation väcktes i USA i samband med införandet av Sarbanes-Oxley Act (SOX) utfördes en studie av U.S. Government Accountability Office (GAO), enkätstudien från Palm, Sultani och Söderdahl (2011) bygger på denna studie. Studiens resultat är att de generellt finns en negativ inställning bland de noterade företagen gällande byrårotation. Majoriteten av respondenterna ansåg att revisorsrotation och den dåvarande regleringen var tillräcklig för att säkerhetsställa revisorns oberoende. Vidare framfördes det av studien att kostnader av byrårotation skulle överväga nyttan eftersom effektiviteten och kostnaderna kunde komma att påverkas negativt. Resultaten som de fick fram visade på samma resultat som framkom i undersökning från GAO.

Dahlberg och Berlin (2012) undersöker om olika intressegruppers ståndpunkt till EU-förslaget om byrårotation. Målet med undersökningen var att bidra till en djupare förståelse för debatten som var i Sverige avseende byrårotation och därmed använda studien som ett beslutsunderlag i processen för att framarbete en enhetlig ståndpunkt för Sveriges ställningstagande till det dåvarande EU-förslaget. Studien hade till avsikt att besvara forskningsfrågan ”Vilken ståndpunkt antar olika intressegrupper till införandet av byrårotation enligt de rekommendationer som föreslås i EU-förslaget om revision?”. Studien framför att EU-förslaget skulle komma att medföra många förändringar för länder som implementerar förordningen. Resultatet av studien visar en splittrad åsikt gällande lagstadgad byrårotation mellan de olika intressegrupperna i det svenska samhället. Företagsledare (näringslivet) och företrädare för revisionsbyråer (producenter) intog en negativ inställning mot förslaget medan brukare och banker (nyttjare av finansiella rapporter) intog en tvivlande och neutral inställning gällande förslaget.

Andersson och Lidholm (2019) studie syftar till att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar om rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Undersökningen bidrar också till förståelse hur relationer mellan klient och revisor påverkar revisorers oberoende och revisionskvalitet. Studiens resultat visar att revisorns faktiska oberoende inte



påverkas av rotationsreglerna men det synbara oberoendet gör det och det innebär att rotationsreglerna stärker samhällets förtroende för revisorer.

Revisionskvaliteten kan också förbättras av rotationsreglerna då en revisor som har ett uppdrag under en lång tid gör granskningen slentrian och därmed inte är uppmärksam. Studiens resultat tyder dock också på att revisionskvaliteten under första året kan försämrans av rotationsregler eftersom kunskap om klientens verksamhet är något revisorn behöver för att utföra en revision av hög kvalitet.

Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) analyserar rotationsreglernas effekt på revisionskvaliteten. Förespråkarna för att rotation ska finnas antyder ofta att det förhindrar att revisorns oberoende påverkas negativt, de menar att rotationsregler orsakar att revisorn är mer objektiv när första gången revision sker och anledningen är att det inte finns någon bekantskap mellan revisorn och klienten. Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) hävdar även att missbedömningar i revisionen är vanligare vid första års revision än senare in i relationen.

Junaidi, Khasanah och Nurdiono (2016) analyserar effekterna av företagsstorlek, företagsrisk och revisorns rykte med hjälp av ett rotationstest. Junaidi, Khasanah och Nurdiono (2016) har i sin studie kommit fram till att en längre relation mellan revisor och klient har en negativ effekt på revisorns oberoende. I studien kommer de fram till att efter ett sex års uppdrag hotas revisorns oberoende, därför dras slutsatsen att det är nödvändigt med en obligatorisk regel för rotation (Junaidi, Khasanah & Nurdiono 2016).

Williams och Wilder (2017) analyserar revisionsbyråns perspektiv på byrårotation och revisorns oberoende. I studien hävdar ett antal forskare fortfarande att revisorns oberoende blir sämre med hänsyn till rotationsreglerna. Forskarna menar att under de första åren av en revidering är den mycket sämre och att en lång klientrelation stärker revisorns oberoende (Williams & Wilder, 2017).

Kamath, Huang och Moroney (2018) studerar effekten av avgifter och branschspecialisering med hänsyn till revisorsrotation och oberoende. Enligt Kamath, Huang och Moroney (2018) var byrårotationens syfte att begränsa både revisorns och ledningens påverkan på revisionen och det ska i sin tur leda till att

stärka revisorns oberoende. Troligtvis är inte byrårotationens mål en lönsam metod eftersom förlusten av revisorns kunskap om klienten inte kan återges till den nya revisorn. Felen i revisionen uppstår med anledning av att den nya revisorn som träder in under byrårotationen inte har den kunskapen om klientens verksamhet. (Kamath, Huang & Moroney, 2018).

### **3. Metod**

---

*I detta kapitel introduceras studiens metoder som använts för att samla, analysera och diskutera data för att svara på frågeställningar och problem som framförts.*

---

#### **3.1 Vetenskapligt synsätt**

Vi som forskare i denna studie har ett vetenskapligt synsätt med en konstruktivistisk bas för att kunna genomföra studien. Huvudsyftet med studien är att skapa en djupare förståelse kring det valda problemet, därför har vi valt att tillämpa en kvalitativ forskningsmetod som förekommer i det konstruktivistiska perspektivet.

Enligt Sohlberg och Sohlberg (2019) är tanken om konstruktioner sett ur samhällsvetenskapligt perspektiv inte något nytt. Beträktandet att sina bidrag som teoretiska konstruktioner är ämnade att förstå socialt liv (alltså sociala konstruktioner) vilket är något som praktiskt taget alla klassiska teoretiker inom sociologin gjort. Beteende- och samhällsforskare försöker få en bild av grupper och människors konstruktioner genom sina teoretiska konstruktioner, forskarnas konstruktioner kan kallas för analytiska konstruktioner som innebär att konstruktionerna är avsedda för att förstå och analysera sociala företeelser (Sohlberg & Sohlberg, 2019).

#### **3.2 Vetenskapligt angreppssätt**

Jacobsen (2002) menar att metodiken anger de tillvägagångssätt som används till att kartlägga verkligheten, om du exempelvis uppfattar den som en mänsklig tolkning eller som objektiv. Det finns många olika ontologiska och kunskapsteoretiska utgångspunkter vilket gör det inte förvånande att det därmed råder stark oenighet om vilken eller vilka metoder som lämpligast passar studier av verkligheten (Jacobsen, 2002). Den första oenigheten som finns enligt Jacobsen (2002) gäller vilken strategi som bäst lämpar sig till att få grepp om verkligheten. En strategi är den deduktiva eller ”teori till empiri” som den även kallas, anhängare till denna strategi anser att bästa sätt att arbeta är att först gå ut och se hur världen ser ut och

skaffa sig vissa förväntningar om det för att sedan jämföra om de förväntningar som skaffats stämmer överens med verkligheten efter att de samlat in empiri (Jacobsen, 2002). Kritik som finns mot denna ansats vid datainsamling är att forskaren oundvikligen leds till att enbart leta efter information som denne finner relevant, och därför tenderar till att ge stöd åt de forskaren och dess förväntningar hen hade vid undersökningens start. Informationstillgången begränsas av att utgå från konkreta förväntningar och därmed riskeras viktig information att förbises (Jacobsen, 2002).

En alternativ ansats enligt Jacobsen (2002) är induktiv ansats, forskare går motsatt väg gentemot den deduktiva och då från ”empiri till teori”. Forskaren går ut nästan helt utan förväntningar i verkligheten och samlar in relevant information och till sist sätter sig ned och systematiserar den data som samlats in, sedan formuleras teorierna med utgångspunkt från en sådan ansats. Målet med ansatsen är att informationen som forskaren samlat in inte ska begränsas någonstans och i korthet skulle teorier bildas utifrån det som har observerats. Utan förutfattade förväntningar och meningar kan data samlas in i ett givet sammanhang som korrekt återger verkligheten. Forskarna skulle därmed försäkra sig om att informationen som samlats in är riktig och relevant och därefter då kunna utveckla teorier (Jacobsen, 2002).

En deduktiv ansats har tillämpats under studien. Huvudsyftet med studien är att skapa en djupare förståelse kring det valda problemet därför har vi valt deduktiv ansats som angreppssätt.

Den deduktiva ansatsen innebär att forskaren genomför undersökningen genom att utgå från en teori som sedan analyseras med empirin (Bryman & Bell, 2017). Vi genomför vår studie genom att utgå från teori för att sedan se huruvida rotationsreglernas kostnader eller nytta överstiger varandra och se vad de består av som vidare leder till en djupare förståelse inom ämnet. Vi använder oss av teori som är relevant för vårt problem och sedan utför en datainsamling utifrån det.

### **3.3 Tillvägagångssätt**

Detta kapitel introducerar hur urvalet utförts samt hur genomförandet av intervjuer har gått till.

#### **3.3.1 Respondenter och urval**

Ett urval av respondenter ur en population genomförs när en undersökning görs. Populationen är ofta för stor för att alla ska räknas in i undersökningen därför görs ett urval av populationen (Bryman & Bell, 2017). Enligt Bryman och Bell (2017) finns det två angreppssätt att göra när urval tillämpas, vilket är sannolikhetsurval samt icke sannolikhetsurval.

Bryman och Bell (2017) beskriver att sannolikhetsurval innebär att urval har utförts på en slumpmässig grund, vilket betyder att enhets möjlighet till att bli vald har lika stor möjlighet som varje annan enhet i populationen. Sannolikhetsurvalets mål är att minska risk för urvals- eller samplingsfel. Med samplingsfel menar de skillnad mellan urval och den population som urvalet grundar sig på.

Enligt Bryman och Bell (2017) görs icke sannolikhetsurval inte slumpmässigt. Påföljderna på detta är att vissa deltagare ur populationen har större möjlighet att bli valda. Inom detta urval finns det i sin tur olika typer av urval (Bryman & Bell 2017). En av typerna som finns inom detta område är strategiskt urval.

Enligt Jacobsen (2002) behöver du fundera över vilket urvalskriterium du ska använda vid en studie. För avgöra vilken urvalskriterier vi skulle utgå ifrån i denna studie gjorde vi som Jacobsen (2002) beskrev och gick tillbaka till problemställningen och fundera mot vem eller vilka den riktade sig mot, i vårt fall är det mot en speciell person (auktoriserade/påskrivna revisorer). Vi använde därmed oss av icke sannolikhetsurval vid val av respondenter till vår studie eftersom vi tillämpar ett strategiskt urval av respondenter. Anledningen att vi valt detta urval är att vi vill att personerna vi intervjuar ska kunna området vi studerar och har en inblick i revisionsbranschen.

Insamlingen av data skedde genom intervjuer med auktoriserade revisorer från Deloitte, KPMG och Ernst & Young AB. Vi tillfrågade revisorerna om en intervju kan ske under inspelning, eftersom vi anser att det blir mindre risk för missbedömning och det stärker tillförlitligheten. Intervjufrågorna mejlades ut till respondenterna innan intervjutillfället för möjlighet till att förbereda sig.

Urvalet fördelade sig på auktoriserade revisorer från olika revisionsbyråer, sammanlagt tjugofem revisorer från olika revisionsbyråer tillfrågades för att delta i studien. Anledning att många revisorer tillfrågades om deltagande i studien var för att förståelsen för hög arbetsbelastning och press av den rådande situationen med Covid-19 kunde ge många avslag.

Enligt Jacobsen (2002) kan inte särskilt många personer undersökas vid en kvalitativ metod och en övre gräns är något som måste sättas. En sådan övre gräns måste sättas förklarar Jacobsen (2002) för dessa datainsamlingsmetoder kräver mycket tid då en intervju lättsamt kan ta upp till två timmar. All den data som samlas in är sedan rika på detaljer och upplysningar och du klarar inte av att på ett rimligt sätt analysera allt för stora mängder av data (Jacobsen, 2002). Eftersom intervjuer ger stor mängd data och kräver mycket tid valde vi att hålla oss till en gräns om sex respondenter som hade ”högt uppsatta positioner” och var väl insatta i området vi ville undersöka och som därmed kunde ge bra och rikt detaljerad information inom ämnet.

### **3.3.2 Insamling av data**

Enligt Blomkvist, Hallin och Lindell (2018) är intervjuer en av de vanligaste metoderna för att samla in empiri i kvalitativ samhällsvetenskaplig forskning och inte bara i uppsatssammanhang. Anledningen är att kunna lära sig om hur enskilda individer resonerar i olika frågeställningar med hjälp av enkla medel. Utför du en öppen intervju kan du få in nya idéer och utsträckning av det fenomen vi studerar, vilket leder till att du vill och kan ställa andra och nya frågor. Detta ger möjlighet till oväntade upptäckter och med kvalitativ forskning är det en viktig dimension. När du är intresserad av att skapa en fördjupad förståelse för ett fenomen är intervjun som forskningsmetod lämplig samt när nya dimensioner vill upptäckas

av det som studeras och när mångtydighet är intressant (Blomkvist, Hallin & Lindell, 2018).

Enligt Bryman och Bell (2017) finns det olika typer av kvalitativa intervjuer, de tar upp ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer. En semistrukturerad intervju har sin utgångspunkt i en intervjuguide som framgår av frågor och ämne, som sedan tillämpas i studien. Respondenten har i denna metod frihet hur den vill svara på intervjufrågorna. Frågorna behöver inte i denna metod komma i ordning och frågor som inte står med i intervjuguiden får även användas. En ostrukturerad intervju liknar en vanlig konversation som du har i vardagen, där forskaren endast ställer en inledande fråga som respondenten sedan utvecklar och intervjuaren ställer följdfrågor ibland (Bryman & Bell, 2017).

I denna studie använde vi oss av semistrukturerade intervjuer. Vi valde denna intervjumetod eftersom vi vill få fram bedömningsunderlag och mycket information som kan hjälpa oss att genomföra vår studie. Frågorna var förutbestämda och samtliga respondenter fick alla frågor i samma följd. Utifrån vad respondenten berättar kan vi själva välja följdfrågor.

### **3.3.3 Pilotstudie**

Vi har använts oss av och tillämpat en pilotstudie för att försäkra oss om att de forskningsinstrument vi använder oss av håller innan vi använde det i den egentliga undersökningen. Enligt Bryman och Bell (2017) är en pilotstudie viktig för att forskningsinstrument som är tänkt att användas fungerar innan den riktiga undersökningen utförs. Ett exempel som ges från Bryman och Bell (2017) är att ge en enkätstudie till en grupp som sedan inte ska användas i den större och riktiga studien för att kunna se om exempelvis hur frågorna uppfattas och om något behöver förändras, om det finns risker för missförstånd eller likartade svar (Bryman & Bell, 2017). Blomkvist, Hallin och Lindell (2018) förklarar att det kan vara klokt att tidigast möjligt utföra en empirisk pilotstudie, för att kunna börja samla in empiriskt material. Liknande som Bryman och Bell (2017) nämnde tidigare förklarar även Blomkvist, Hallin och Lindell (2018) att målet med pilotstudie är att hjälpa att formulera nya frågor som du kanske inte tänkt på innan,

efter detta vill du se att dina frågor genererar tillförlitliga resultat. Det ska ge en indikation att ditt syfte är rimligt och att du kan finna empiri som kan ge svar till det du söker. Kort sagt kan du med en sådan förstudie öva upp färdigheter i metod men även få tips om frågeställningar som är intressant för dig och som berikar fortsatt forskning (Blomkvist, Hallin & Lindell, 2018).

Med detta i åtanke valde vi därför att utföra en pilotstudie där vi utförde en intervju med ”testkandidat” som arbetar inom revisionsbranschen och därmed kunna ändra och revidera att forskningsinstrumentet fungerar bra till den riktiga undersökningen och studien.

### **3.3.4 Litteratur**

Litteraturen som vi tillämpat är vetenskapliga artiklar (peer-reviewed), kurslitteratur samt annan litteratur som är tillämplig för vår studie. Vetenskapliga artiklarna samlade vi in genom databaserna Google Scholar, Summon på Högskolan Dalarna och Scopus. För att söka artiklar via dessa databaser använde vi oss av specifika sökord som till exempel ”auditor independence”, ”auditing” ”independence”, ”agency rotation”, ” auditor rotation” och ”non-audit”. Kurslitteraturen vi använt oss av är tidigare litteratur som använts under utbildningen men även litteratur som tillhör vårt problem.

### **3.3.5 Analys av data**

En utmaning vid kvalitativa studier är att analysera den stora mängden data som samlats in, detta innebär enligt Bryman och Bell (2017) att tolka.

Enligt Jacobsen (2002) rör sig en analys av kvalitativa data enkelt uttryckt om tre ting som är beskrivning, systematisering och kategorisering och kombination. Med beskrivning menar Jacobsen (2002) att en undersökare ska försöka få en störst möjlig detaljerad och grundlig beskrivning som möjligt av den data som samlas in utan att själv färga upplysningarna. Intervjuer, samtal och situationer ska noggrant som det går registreras, detta brukar kallas tjocka *beskrivningar* som är rika på



analyser, variationer och detaljer. *Systematisering och kategorisering* är nästa fas, du reducerar oöverskådlig information som alltid utförs före en analys. Alla analysprocessernas faser går ut på att genomföra en förenkling och sällning av informationen som samlats in för att överhuvudtaget kunna få en överblick av materialet (Jacobsen, 2002). *Kombination* är det sista av de tre ting och när upplysningar har systematiserats kan data börja tolkas, det vill säga leta efter orsaker, meningar, försöka generalisera eller framföra en viss ordning i data som samlats in. I denna fas försöker undersökarna se vad som blivit direkt gjort eller sagt och det är där mer dolda men kanske intressantast förhållanden kan fås fram. Stora fördelar med en kvalitativ ansats är att skillnad mellan planering, genomförande och analys är förhållandevis liten, vi kan gå tillbaka till planeringen, ändra i uppläggningsen och genomföra nya intervjuer osv. Med ett sådant sätt kan vi hela tiden under undersökningsprocessen anpassa metod till ny kunskap som blir tillägnat under processens gång (Jacobsen, 2002).

Som vi tidigare nämnt under kapitlet för datainsamling är en semistrukturerad intervju den metod vi använt för insamling av data, vid analys av insamlade data används en egen metod. Vi är väl medvetna om att det finns olika analysmetoder och har läst in oss på några olika. En tematisk analys var den som slutligen valdes och är den metod vi använt, tematisk analys innebär att datamaterialet som samlats in struktureras och organiseras utifrån gemensamma teman som framträtt mellan intervjupersonerna och anser att denna metod är lämplig till studien.

Eftersom kvalitativa studier till stor del handlar om förståelse och överförbarhet är något som är omtalat, vill vi vara öppna med att möjligheten till överförbarhet kan bli begränsad beroende på vad som hinns med på grund av tidsbegränsning, rådande situation med Covid-19 och andra faktorer som hög arbetsbelastning hos respondenterna. Vår studie kommer att fungera som en rekommendation och bidra till nya studier utifrån det respondenten berättar samt skapa en bättre och djupare förståelse kring problemet. Insamlingen och analys baseras på teorin och därmed samlas relevant data in för det specifika problemet och genom detta kom vi fram till ett resultat.

### **3.4 Validitet**

Validitet är en bedömning av hur slutsatserna som framställs av en undersökning hänger ihop.

Huvudsakligen finns det olika typer av validitet, intern- och extern validitet (Bryman & Bell, 2017). Validitet är inte det mest avsevärda i en kvalitativ undersökning eftersom denna typ av undersökning huvudsakligen inte går ut på att mäta något. Enligt Bryman och Bell (2017) är begreppet trovärdighet centralt när kvalitativa studier utförs. När det talas om trovärdighet i en kvalitativ studie innefattar det både intern- och extern validitet. Internvaliditet uppfyller tillförlitligheten medan den externa validiteten uppfyller överförbarheten (Bryman & Bell, 2017).

Validitet handlar bland annat om att välja rätt metoder för att besvara frågan/frågor, eftersom vi är två kan vi koda separat vilket vi gjort.

### **3.5 Reliabilitet**

Reliabilitet anger tillförlitligheten i en studie. Den mäter hur resultatet av en studie överensstämmer med det grundliga resultatet om undersökningen rekonstruerades. Om data har samlats in på ett trovärdigt och begripligt sätt finner du en hög reliabilitet (Bell & Bryman, 2017).

Vi vill genom studien uppnå en hög reliabilitet, därför beskriver vi i metodkapitlet i uppsatsen ingående hur vi har gått tillväga och varför vi gjort de val som tillämpas. Vi skriver vår uppsats utifrån att vi antar att en utomstående ska förstå tillvägagångssättet med våra val samt invända mot studien. Vid fortsatt forskning inom samma område och intervjuer med revisorer kan liknande resultat förekomma eftersom alla revisorer tillämpar samma regelverk. Vi vill dock vara tydliga med att i en kvalitativ studie är det svårt att någon kommer att göra studien igen och kunna få exakt samma resultat.

### 3.6 Etik

Enligt Kvale och Brinkmann (2014) brukar fyra områden diskuteras i etiska riktlinjer, vilket är informerat samtycke, konfidentialitet, konsekvenser samt forskarens roll. Informerat samtycke innebär att forskaren informerar respondenterna om syftet med studien, hur den är upplagd samt vilka fördelar respektive risker som kan ske genom respondentens deltagande. Denna etiska riktlinje betyder även att respondenten har rätt att säga ifrån sig sin medverkan i studien när som helst. Konfidentialitet innebär att data som identifierar respondenterna inte kommer att visas. Om informationen från respondenterna skulle kunna identifieras av andra läsare bör respondenterna ge ett godkännande för detta. En annan etisk riktlinje är konsekvenser, som innebär att du som forskare måste bedöma konsekvenserna av studien både efter risken som respondenterna utsätts för samt efter fördelarna som deltagandet ger. Det etiska beslut som fattas under studiens gång är avgörande för kvaliteten och hållbarheten på den vetenskapliga studien därför är forskarens roll viktig (Kvale & Brinkman, 2014).

Vi har genom studien tagit hänsyn till samtliga etiska regler. För att uppfylla riktlinjen ”informerat samtycke” har vi tydligt redogjort för respondenterna vad vårt syfte med studien är samt informera om påföljderna. Konfidentialiteten tillämpat vi genom att inte ange vilka respondenterna är. Vi har granskat materialet noggrant för att det inte ska kunna identifieras av andra läsare.

Vi presenterar vår data genom anonyma intervjuer, detta gör vi för att stärka vår data eftersom vi är medvetna om att det är ett laddat och känsligt ämne som diskuteras. Detta tror vi påverkade revisorernas svar till det bättre.

## 4. Empiri

---

*I detta kapitel kommer empiri som samlats in och bearbetats att presenteras. De besvarade frågorna finns i en intervjuguide som går att finna i bilagor där även en tabell över intervjuerna med information över respondenten, tid, plats och företag finns. Innan intervju har samtliga tillfrågande givit godkännande för inspelning av intervjun.*

---

### 4.1 Respondent 1

Intervjun gjordes 2020-04-22 med en revisor från Ernst och Young AB som här efter kommer benämnas med ”EY”.

#### 4.1.1 Allmänt

Respondent 1 är auktoriserad revisor vilket även kan benämnas som påskrivande revisor och har 20 års erfarenhet inom branschen varav 17 år på EY. Respondenten är också strukturkapitalansvarig för hens region vilket innebär ansvarig för att kommunicera nyheter och ge råd och tips för att göra revisioner på bästa och effektivaste sätt.

#### 4.1.2 Oberoende

Respondenten förklarar att revisorns roll är att säkerhetsställa att den redovisning som bolagen visar är i allt väsentlig korrekt och därför behöver revisorer vara oberoende. Revisorerna bör våga ifrågasätta och kritisera bolagets redovisning och motiv varför vissa saker utförs. Annars kan inte de revisorerna som granskar årsredovisningen vara och uppfattas som oberoende i förhållande till de klienter som revisorerna arbetar med. Enligt respondenten är EY en global byrå som har mycket regler och system som arbetar efter att säkerhetsställa detta oberoende. Hen förklarar vidare att oberoendet kan bli riskerat i vissa fall där exempelvis en arbetsrelation kan blir mer vänskaplig och oberoendet kan bli åsidosatt, men respondent menar också att revisorernas arbete ska säkerhetsställa att det inte blir en sådan risk för revisionen.

Respondenten anser att det beror på, hur länge en klientrelation kan pågå innan oberoendet kan riskeras, faktorer som påverkar kan vara egenskaper som revisorn och klienten har exempelvis vissa blir du familjär med snabbt medan andra har en integritet och släpper inte in alls. En annan faktor kan också vara hur nära du arbetar med olika frågor. Enligt responderten varierar relationens längd med en och samma klient beroende på bland annat storlek på uppdrag. Med de större bolagen finns en begränsning på hur länge en arbetsrelation kan vara men snittrelationen är inte jättelång på grund av att klienter köps upp, byter ägare eller går i konkurs osv. många gånger.

När det diskuteras om långa samt korta klientrelationer säger responderten att långa relationer kan utgöra en risk för att göra en slentrianranskning, vilket betyder gammal vana eller vanemässighet. Då tänker revisorerna att de redan tittat på vissa saker och att det inte är något nytt och då snarare inte gör tillräckligt mycket. Med korta relationer finns det risk att revisorn inte hinner få grepp om verksamheten och därmed inte kunna ge den bästa möjligheten för att ge råd. Vid kortare relationer tittas det inte på allt utan ett urval görs utifrån risk och väsentlighet.

#### **4.1.3 Rotationsregler**

När responderten förklarar rotationsregler är de till för att säkerhetsställa att samma revisor inte används för länge och då eventuellt inte vågar sätta ned foten när ett bolag gjort eller gör fel för att hen kan blivit för familjär efter en lång klientrelation. Respondenten tycker att reglerna efterlevs och fungerar som det är tänkt att göra. Med rotationsregler vet en revisor enligt respondenten att denne efter ett tag kommer bli bortvald om några år och då vågar sätta ned foten och säga ifrån när det behövs, vilket en revisor annars kan bli obekväm med om relationen pågått under en längre tid. Respondenten förklarar också att det finns databaser för att säkerhetsställa att de är medvetna om när rotering både av och på ett uppdrag ska ske. Respondenten berättar att EY har utfört en plan för hur de ska kunna tackla denna reglering genom att ha en avdelning som följer upp dessa delar och

säkerhetsställer för att veta vilka klienter som påverkas, vilken omfattning och hur de ska hantera det.

Regleringen har enligt respondenten ett specifikt sätt att granska ett börsbolag och tycker därför att det är en positiv effekt för att kunna sprida ut denna kunskap till de olika revisionsbyråerna och inte alla börsbolag ligger hos bara en specifik byrå. Det finns också negativa effekter eftersom rotationen sker samma år från en byrå till en annan vilket innebär att någon tappar klienter och har många medarbetare utan uppdrag och den som vinner mycket nya klienter kan ha för lite medarbetare för uppdragen, därmed finns det risk att medarbetare byter arbete/byrå från de som tappat mycket till de som vunnit och därmed kan det ändå bli personer som arbetat med uppdragen redan tidigare som hamnar där igen och då inte lyckats byta ut personal på det uppdraget.

Konkurrensen är enligt respondenten inget EY riktigt brukar tänka mycket på, istället gör de en bedömning över vilka uppdrag som de känner att de vill arbeta med och därmed arbeta utifrån det och skapa offerter för att försöka vinna klienterna. När frågan om granskning vid längre samt kortare tid togs upp och vid vilket tillfälle som respondenten anser sig kunna genomföra en så bra granskning som möjligt, svarade hen att generellt efter en längre tid. Efter en längre tid har revisorn mer kunskap om verksamheten och hur denne kan få fram information. Är det en bransch som hen har kunskap om sedan tidigare kan det även fungera bra efter en kortare tid men generellt är det bättre med en längre. Eftersom börsbolag ofta är stora verksamheter tar det lite tid innan du skapat dig en kunskap om hur revisorn exakt ska arbeta för att det ska vara ett sådant effektivt sätt som möjligt. Med inverkan som rotationsreglerna har på revisionen förklarar respondenten att hen kan tycka det är en investering i tid och kostnad när en ny klient antas, om rotationsreglerna gör att de inte kan ha denne klient under en längre tid skapar denna reglering ökade kostnader för EY som de inte kan få ut gent emot sina klienter. Vidare kan det leda till svårigheter att arbeta på ett effektivt sätt, men som respondent tidigare benämnt kan en inverkan vara att revisorer vågar säga ifrån mer gentemot klienter för att de inte är lika rädda att bli utbytt, eftersom revisorn

vet att hen ändå blir utbytt efter en viss tid på grund av rotationsreglerna och vill då hellre säkerhetsställa att hen framfört det denne vill framföra.

Hur lång tid det tar in i klientrelationen för att revisorn ska anses kunna genforma en bra granskning är enligt respondenten under år två eller tre, där har revisorn som bäst möjlighet att göra en bra granskning av klienten.

#### **4.1.4 Kostnader och nytta**

Kostnader som skapas av rotationsreglerna är dels kostnader i samband med offerter där bolagen försöker vinna dessa klienter när rotationsreglerna ska gå runt. Respondenten förklarar att tidigare var det inte lika mycket offerter som utfördes eftersom bolagen som anlitar revisorer för uppdrag varit nöjd med sin revisor och inte ansåg sig behöva byta. När en byrå vunnit en klient blir det en uppstartskostnad som innebär massa arbete och regler som är kopplade för att säkerhetsställa att de är oberoende och att de tjänster som tillhandahålls inte är förbjudna. Därmed utförs en massa administrationsarbete som är en kostnad och som måste ske innan byråerna kan börja arbeta med en klient. Respondenten berättar vidare att starta upp själva revisionen är en investering i tid för att kunna förstå klienten och hur de kan göra det på bästa sätt. Detta leder ofta till att uppdragets ekonomi första året inte är den bästa. I slutändan är det klienterna som får betala för detta berättar respondenten eftersom de någon gång måste sätta arvodet och då sätter de en nivå på arvodet för att inkludera att de får täckning för dessa kostnader i slutändan. Hur stor andel kostnaderna uppgår till kan inte hen säga men svarar att hen inte tror den är jättestor.

För att arbeta med dessa kostnader berättar respondenten att de arbetar med att försöka strömläda och forma processerna för att göra de på ett sådant effektivt sätt som möjligt. De har specifika personer som arbetar med de offerter som ska utföras för att säkerhetsställa att inte för mycket tid läggs på de delarna. Sedan när en ny klient tas an ser de till att ha en kompetent personal som kan branschen och vet hur de arbetar med detta. Respondenten förtydligar att de helt enkelt försöker minimera investeringskostnader såpass mycket som det möjligt går.

Rotationsreglerna bringar nytta i branschen genom att de ger nya uppdrag, respondenten berättar att hen brukar ha minst en ny klient varje år för på sådant vis håller de sig alert och får lära sig nya saker vilket är spännande. Fördelar och nackdelar med dessa regler är att det finns möjlighet att få komma in på nya branscher och med nya klienter vilket leder till att de lär sig nya saker, annars är/var vissa klienter hos samma byrå under en lång tid. Om hen ser från klientens perspektiv och om de haft en bra relation till sin revisor och tycker att det fungerat bra, kan det vara till en nackdel att de ändå behöver tvingas att byta även om de inte vill göra det.

När respondenten sedan skulle jämföra kostnader gentemot nyttan av denna reglering ansåg hen att det i slutändan just för att säkerhetsställa uppfattningen om oberoende gör att det nog är bra att denna reglering genomförs, då tvingas de även som byrå att arbeta på ett effektivt sätt för att säkerhetsställa att processen utförs såpass smidigt som möjligt och kostnaderna inte blir för stora utan de bara tillhandahåller sig för nyttan av att de gör dessa rotationer. Därmed anser respondenten att det är bra om denna tvingande regel är kvar.

Respondenten anser däremot att reglerna skulle kunna förbättras eller effektiviseras genom att göra en möjlighet till undantag i vissa fall. Exempelvis om en situation uppstår där det kanske sker en yttre eller inre förändring i bolag och därmed inte anser att det är lämpligt att byta revisor eller byrå vid den specifika tidpunkten.

När frågan om vinst eller förlust av denna reglering togs upp svarar respondenten att eftersom EY under ett tag inte hade mycket noterade börsbolag har de vunnit mer än förlorat på senaste tiden.



## **4.2 Respondent 2**

Intervjun gjordes 2020-04-24 med en revisor från KPMG.

### **4.2.1 Allmänt**

Respondent 2 är auktoriserad revisor från KPMG där hen arbetat i 30 år. Respondenten arbetar med revision av finansiella bolag vilket innebär att hen reviderar banker, försäkringsbolag och fondförvaltare. Respondenten har under sin tid på KPMG arbetat med olika roller, hen har varit chef för revisionsverksamhet samt finansrevisionsverksamhet i Sverige. Respondentens arbetsuppgifter utöver revisionen är att hen sitter i styrelsen samt ansvarig för risk- och etikfrågor i Sverige.

### **4.2.2 Oberoende**

Respondenten beskriver att revisorns oberoende är ett tillstånd, det är något som en person är, antingen är du oberoende eller inte oberoende. Det är någon form av förhållningssätt. Det brukar talas om revisorns oberoende i det faktiska oberoendet och det uppfattade oberoendet från externa intressenter osv. och båda dessa delar är viktiga. En revisor måste vara oberoende för att kunna göra ett bra jobb och det som de lämnar ifrån sig är en revisionsberättelse, för att någon ska förlita sig på berättelsen krävs det också att revisorerna uppfattas som oberoende från omvärlden, därför är båda dessa delar viktiga.

Respondenten anser att revisorer i allmänt sätt följer de regelverk som finns för att bibehålla oberoendet, det finns revisorer som misslyckas att hålla sitt oberoende men de blir straffade på olika vis. Ett exempel som respondenten gav var om en revisor som arbetade med en fotbollsklubb och som fick en varning, anledningen till varningen berodde på sammantaget flera saker. Dels hade hen sponsrat klubben och hen var också revisor i ordförandes privata bolag och därför fanns en intressekonflikt. Det fanns någon form av vänskapshot. Vid ett tillfälle hade revisorn åkt med på resor där de spelade i Europa League och de bedömdes sammantaget som ett hot mot oberoendet som var för stort, därmed fick revisorn en varning. Detta är endast ett exempel av de gånger oberoendet blivit riskerat, det

händer ganska ofta förklarar respondenten, det sker ungefär 400 000 revisioner i Sverige varje år och ibland blir det riskerat.

Enligt respondenten har tiden inte direkt med saken att göra när de diskuteras om längden för hur länge en klientrelation kan fortgå innan oberoendet kan riskeras. Tiden är endast en komponent. Den typen av oberoende som påverkas utav tiden är om du skulle blir kompis med de som arbetar hos klienterna, detta är olika och från person till person enligt respondentens erfarenhet. Det finns de som inte är oberoende ens ett par år när det finns andra som är det i hundra år. Respondenten berättar att för trettio år sedan var det inte ovanligt att du blev revisor i ett bolag och var det tills hen gick i pension, en relation på fyrtio år är inget de kan ha i dagens läge.

Det är reglerna som styr förklarar respondenten och dessa rotationsregler som kom nu för några år sedan kom för att vi hade en finanskris i Europa för ca tio år sedan (ungefär 2008-2009). I samband med krisen var det många företag och framförallt banker som gick i konkurs och slogs ut, när banker går i konkurs får staten gå in och rädda bankerna och det är skattebetalarnas pengar och det kostar mycket för samhället. Detta är något de inte vill ska hända igen, och politikernas sätt att försöka åtgärda det är att försöka lista ut vad det berodde på och därefter försöka reglera. Respondenten berättar vidare att de kom på massa olika orsaker att de gått i konkurs som dåligt kapital, för dålig likviditet, tog för stora risker eller för få kvinnor i styrelsen. Massa olika själ och de tyckte också att revisorerna hade en del i detta och därför kom flera regler varav bland annat rotation. Innan krisen sågs detta inte som ett problem på samma sätt. Vidare förklarar hen att när reglerna höll på att utmejslas gjorde de lite research och tog reda på hur det ser ut i Sverige, denna tidpunkt var ungefär vid år 2012–2013 om respondent minns rätt. De tittade på svenska börsnoterade bolag och genomsnittstiden för att en revisionsfirma innan de bytte ungefär var femton år, om de sedan jämförde i England och Londonbörsen var det ungefär fyrtiofem år och alltså en stor skillnad. I Sverige har de haft byrårotation frivilligt ganska frekvent förekommande redan tidigare. I Storbritannien var det fyrtiofem till femtio år och i USA byttes det nästan aldrig och är fortfarande lika än idag för där finns de inga regler kring det, däremot finns

det rotation på individnivå men inte firmarotation. I Tyskland bytte de aldrig revisorer men nu måste de göra det.

När frågan om långa samt korta klientrelationer tas upp svarar respondenten att tid är en dimension men det finns flera. Oberoendet är en sak och en aspekt på det men hen tror inte det är bra att arbeta med en klient för länge. Det har inte bara med oberoendet att göra utan respondenten menar att hen inte tror du gör ett bra arbete, utan oavsett behövs omväxling. Nya klienter är bra och att de inte arbetar med samma för länge men det får samtidigt inte bli för kort heller, första året du arbetar med en klient finns det saker att lära sig precis som med allt när du börjar med något för första gången. Även om du arbetat med revision länge finns det saker hos den nya klienten som tar ett tag innan du kan rutiner och lärt känna folket och vad de menar osv. Det tar ett tag innan du kommer in i arbetet och de är lika med alla arbeten och därmed även revisionsuppdrag. Respondenten anser att det tar ungefär två till tre år innan du gör ett riktigt bra arbete som revisor.

#### **4.2.3 Rotationsregler**

Respondenten diskuterar kring rotationsreglerna och förklarar att en viktig aspekt är när de från EU-kommissionen mejslade ut dessa regler som de nu lever efter var oberoendet en aspekt, men en individ som var kommissionär för intermarknaden och drev detta projekt från EU-kommissionen hade en annan agenda också. De tyckte att ”The Big Four” (som innefattar de fyra revisionsbyråer som dominerar revisionsbranschen som är Deloitte, Ernst & Young AB, PWC och KPMG) var för stora och ville därför minska marknadskoncentrationen. De ville att de mindre revisionsbyråerna som bland annat Grant Thornton skulle få en chans att växa. Respondenten berättar att detta också var ett syfte med att de skulle vara rotation och i början var det också långt gående tankar om tvingandet att de skulle ha två byråer och inte bara en för att de mindre skulle få en chans att växa och komma ifatt, då skulle det finnas mer att välja på. Respondenten förklarar att det i allmänt sätt inte är svårt att förstå rotationsreglerna utan de är ganska enkla. Det är sju år för personvald revisor och sedan måste de rotera, för revisionsbyrå är det tio år eller revisionsupphandling och då få vara kvar ytterligare tio år till.

Enligt respondenten fungerar rotationsreglerna som de är tänkt att göra rent mekaniskt när det gäller oberoende. Hen förklarar att företag byter revisor och menar att de byter oftare än vart tio år, det blir lite konstigt när det är personrotation på sju år och sedan byrårotation efter tio år, hen ger ett exempel på ett företag hen är revisor i som är ett börsnoterat företag som håller på med köp av förfallna fodringar från banker och sedan ser de till att låntagarna betalar dem runt om i Europa. Respondenten blev revisor för sju år sedan hos företaget och måste nu rotera av, KMPG får vara kvar i tre år till men då tycker bolaget som de har uppdraget hos att det blir bara onödigt arbete att byta huvudansvarig revisor nu för att sedan byta revisionsbyrå om tre år. Bolaget tycker då att de lika gärna kan byta hela byrån på en gång, det har då inte blivit vare sig tio eller tjugo år utan det har blivit andra tidsperioder utifrån ett oberoende perspektiv. Respondenten menar därmed att reglerna fungerar säkert men vet inte om hen tycker det var bättre nu än innan.

Vidare berättar respondenten att de hunnit utföra en plan för att tackla denna reglering, hen förklarar att de lever i den och måste därför tänka till. Det är många aspekter på detta och de måste ha en plan, det är inte bara den påskrivande revisorn som roterar utan även den uppdragsknutna kvalitetskontrollen och den som har denna roll måste vara en revisor som har samma erfarenhet som den påskrivande revisorn. Flera individer blir bundna i denna process och det är ett rejält pussel att få ihop det. Ibland lyckas de och ibland misslyckas de, därför krävs mycket mer planering än vad som behövdes tidigare och det ställer till det för dem på olika sätt säger respondenten.

Regleringen har sina för- och nackdelar, hen berättar att varje gång det blir en upphandling blir det en konkurrens och det driver priserna på revision nedåt och det är negativt. Fördelar för branschen kan vara att förtroendet för revisorer har ökat men hen tror inte de kan säga att det inträffat. Omvärlden ser nog på revisorer på ungefär samma sätt som innan. Hen säger att det fungerar helt okej med reglerna men det fungerade helt okej innan också, de hade inget problem i Sverige åtminstone men reglerna är något de måste leva efter och förhålla sig till. Konkurrensen är inget som påverkats mycket, enligt respondenten bytte svenska

företag innan revisorer i genomsnitt var femtonde år och nu byter de lite oftare eftersom de måste efter tio år. De var redan vana innan med upphandlingar och konkurrens mellan byråerna och det är ingen större skillnad nu.

Vidare förklarar respondenten att hen anser att den kan genomföra en så bra granskning som möjligt på en klient efter några år. Första året finns det risk att de missar något, en risk för något som de inte riktigt förstår. Efter några år har de koll, de har fått igenom saker och därmed har mer koll. Sedan när de varit där cirka sju till åtta år kan de tappa geisten men vart gränsen går exakt går inte att säga förklarar respondenten, men någonstans tappar de den. Därför efter ungefär två till tre år är de som bäst.

När rotationsreglernas inverkan på revisionen diskuteras berättar respondenten att de inte behöver fundera jättemycket på att vårda relationer, hen menar att om en individ driver ett företag och en utomstående ska komma och titta på deras böcker, redovisning, rutiner och ha synpunkter vill de rent generellt att de ska vara något som går smidigt. De ska bedriva sin verksamhet och är intresserade av sin business och inte att det ska komma någon utifrån och titta hur de sköter sig. Sedan vet de att den som kommer dit ska vara där max i sju år och om de då har exempelvis ett företag som drivits länge vill de skapa långa relationer för de vill att denne ska lära sig sina rutiner osv. och inte att de kommer någon ny vartenda år. Därför har det kanske haft en inverkan genom att skapa mer professionaliserade relationer med företaget. I helhet berättar respondenten att revisioner inte påverkats men möjligen relationerna.

#### **4.2.4 Kostnader och nytta**

Kostnader som skapas av rotationsreglerna är enligt respondenten omställningskostnader. Former av transaktionskostnader, om du jämför att du har en revisionsfirma och samma nästa år jämfört till om du ska byta revisionsfirma. Det som uppstår är dels kostnaden för upphandlingen, själva offertarbetet, den ska utvärderas, någon ska komma och sätta sig in i uppdraget, revisorn måste nästan utbildas för att hen ska lära sig. Det första året tar det mycket längre tid att komma in i det och därför blir det kostnader både för klienten och revisionsfirman. Det är

därmed en omställningskostnad som summeras utifrån transaktionskostnader. Revisorn får stå för sina kostnader och den extra tiden som klienten får lägga ned får klienten stå för och därmed blir det kostnader åt båda håll. Respondent berättar vidare att det är ganska mycket kostnader, när det pratas om en andel förklarar hen att första året när de ska komma in på ett revisionsuppdrag beror lite på men brukar säga grovt tjugofem till trettio procent av ett årsarvode.

För att arbeta runt dessa kostnader förklarar respondenten att de försöker göra det på smidigaste sätt som möjligt, de försöker minska dem, vara tydliga med vilket material de behöver från klienten och vilka individer de behöver tillgång till. De försöker göra mer dataanalyser och specificera vad de behöver för data för att göra de olika körningarna osv. Respondenten anser att det är bra att de effektiviserar verksamheten för det leder till mindre kostnader för revisionen och det är de sätt de försöker tackla regleringen genom. Arvode går ned och därmed måste de minska sina kostnader också, respondenten förklarar sig genom en fras att ”vi kan inte springa snabbare utan vi måste jobba automatiskt med IT-verktyg”. Vilket hen berättar är otroligt mer effektivt nu för det hänt mycket med detta på tio år.

När frågan om rotationsreglerna bringar nytta inom branschen togs upp svarade respondenten att i teorin borde rimligen då förtroendet för revisorer öka, åtminstone på marginalen och det är en nytta men hen vet inte om det tillämpas i praktiken. Att verksamheten är mer effektiv är också en nytta. Vidare förklarar respondenten för- och nackdelar med rotationsreglerna, hen berättar att fördelar med regleringen är att oberoendet ökar på marginalen för rotationsreglerna bidrar till oberoende och bidrar till att omvärlden uppfattar revisorer som mer oberoende eftersom revisorer inte behöver fundera över relationen till klienten då de vet att de blir där max sju år och gör ett jobb, sedan packar de ihop och åker vidare till nästa klient. Därmed behöver de inte fundera över om de är för tuffa när de granskar en klient och därmed riskerar att bli utbytt. Respondenten förklarar att det inte fungerar på det sättet i praktiken men omvärlden fungerar i de termerna. Nackdelar med att ha en tvingande rotation ett visst år är att klienten måste byta revisor exempelvis nästa år och eventuellt råkar ut för något, VD dör eller något annat händer och tidpunkten blir olycklig för att byta revisor just då men de måste göra det ändå.

Respondenten ger ett exempel som Covid-19 pandemin, de ska ha socialdistansiering och kan inte träffas, timingen kan bli olycklig när de ska byta revisor vilket är en stor nackdel men något som är en riktig nackdel är att det måste ske ett visst år, eftersom det skulle då kunna vara just det år som exempelvis en ekonomichef dog eller systemet kraschade eller liknande. Det hade varit mycket smidigare om de kunde väntat ett år i ett sådant läge.

När respondenten sedan jämför om kostnaderna av regleringen väger upp gentemot nyttan har hen inte riktigt någon synpunkt om det utan förklarar bara att det är svårt att säga emot. Respondentens grundinställning till den tvingande regeln är att ägarna borde få välja själv när de vill byta revisor och tycker inte att lagstiftaren behöver lägga sig i det. Det är rimligt om du äger något förklarar hen, om du äger ett företag borde du få välja vad du gör med företaget så länge det inte är olagligt och då själv kunna välja vilken revisor du vill anlita. Exempelvis om du ska ta körkort borde du själv få välja vilken bilskola du vill gå till, det borde inte vara upp till lagstiftaren. I stora verksamheter finns det bara fyra revisionsbolag att välja mellan och du har idag en som du kanske anlitar till skattekonsult och har då inte mycket att välja på, därför tycker respondenten att det är en onödig lagstiftning men den finns där och revisorer/byråer samt företag får helt enkelt leva med den för hen tror inte att den kommer att tas bort. Hen förklarar att hen ser inte varför någon skulle ta bort den men det vore bra om de kom på det.

För att effektivisera och förbättra regleringen berättar respondenten att en detalj som hen skulle kunna tänka sig är dispens för om exempelvis olyckan är framme och kunna skjuta på rotationen vid ett sådant tillfälle. Det skulle göra den lite bättre, det kan dessutom bli mäktigt om du tänker dig ett företag och koncern som är börsnoterad och som har olika dotterbolag i världen som har olika rotationsregler i varje land och du måste byta i alla länder runt om i Europa. Det finns bara 4 revisionsbyråer att välja på i praktiken och det blir jätteknöligt för en del företag. Respondenten vet inte riktigt hur det skulle kunna lösas men det är extremt ineffektivt och knöligt när de ska reglera sådana här saker.

Respondenten berättar att KPMG tyvärr tillhör förlorarna i denna dans av rotationen som kom för några år sedan, hen berättar att de var revisorer i tre utav de stora nordiska bankerna och de var revisorer i några av de allra största bolagen. De har inte vunnit i samma utsträckning som de har förlorat.

### **4.3 Respondent 3**

Intervjun gjordes 2020-04-27 med en revisor från KPMG.

#### **4.3.1 Allmänt**

Respondent 3 är auktoriserad revisor från KPMG där hen arbetat i 17 år. Respondenten arbetar med att revidera finansiella bolag samt att hen även är delägare och avdelningschef sedan några år tillbaka. Respondenten har därför en linjeroll på företaget, hen är både revisor och även med och driver företaget.

#### **4.3.2 Oberoende**

Respondent beskriver ”revisorns oberoende” genom att det inte ska finnas några andra tankar om att revisorn kan ha något annat intresse än att vara oberoende revisor. Det ska heller inte finnas några lukrativa extra uppdrag. Revisorn ska inte bry sig om vad ägare eller VD för bolaget tycker och revisorn ska förhålla sig till de lagar och regler som finns. De lagar och standarder som finns för att bibehålla oberoendet efterlevs enligt respondenten. Det finns inget utrymme för att inte följa dessa. Revisorsinspektionen stöter på fall när de fattat beslut att ge en varning eller indragen auktorisering för revisorerna, detta anser respondenten att de ofta är de mindre byråerna som utsätts för när de hamnat i ett tokigt läge. I en större byrå finns det program som revisorerna blir kallade till vartannat år för att säkerställa oberoendet och där går de igenom revisorns filer, gör en körning om hur mycket rådgivning de har i förhållande till revisionsarvodet osv. Respondenten anser därför att det inte går att hamna i en sådan situation.

Respondenten anser att det inte är ofta som oberoendet blir riskerat. Det hen skulle kunna tänka sig är om revisorn tycker att hen är oberoende och sedan är klienten i behov av mycket hjälp i om hur de ska göra vissa saker och då går det mycket



snabbare som revisor att svara på detta eftersom kunskapen angående det mesta finns där. Startsträckan för en revisor att hjälpa bolaget med hur de ska tänka är därför noll. När revisorn däremot kommer året efter och ska revidera bolaget om det har blivit rätt blir det en slags risk för oberoendet eftersom de är du som revisor som hjälp till hur det skulle genomföras och revisorn blir då i ett gränsland.

Respondenten anser att längden på en klientrelation innan oberoendet riskeras inte kan mätas med en siffra eftersom folk byter jobb, tjänster byts, mamma och pappaledighet uppstår. Respondenten förklarar att det är sällan ekonomichefen och hen är där samtidigt på ett bolag och efter sex år har de lärt känna varandra för mycket och då kan hen inte säga åt ekonomichefen när hen exempelvis vill aktivera underskottsavdrag.

Det tar tid att komma in på ett bolag, speciellt ett dotterbolag som kanske har kontor på olika ställen i Sverige. Första året är det svårt och jobbigt, det är frågor och oklarheter. Tredje året är du inläst på bolaget och det sitter. Respondenten har vanligtvis en klientrelation på sju år, och därefter är det dags att rotera av, ibland väljer klienten att förlänga med revisionsbyrån i tre år till för att sedan göra byrårotation. Andra tycker att det är krångligt och då byter de direkt till en ny revisionsbyrå. Respondenten anser att när hen lärt känna någonting är det lättare att revidera, en revisor skulle aldrig sätta sitt yrke på spel för en enskild klient.

### **4.3.3 Rotationsregler**

Respondenten förklarar rotationsreglerna med att de är krav på att byta huvudansvarig revisor samt byrårotation. Respondenten menar att tanken med rotationsreglerna var god, det var EU som kom fram till reglerna och det köper de i revisionsbranschen. Respondenten menar att reglerna till stor del var byggt för att komma åt det i Storbritannien och Tyskland där exempelvis, PWC hade en bank i sammanlagt 125 år. Tanken var även att bolagsrevisorer inte skulle kunna sitta länge eftersom vänskapsband kan uppkomma, den tanken är också god men rotationsreglerna är mycket invecklade för något som respondenten inte vet om det träffade helt rätt.

Enligt respondenten har det blivit mycket mer arbete för revisorerna efter rotationsreglernas uppkomst. Hen anser att mycket arbete har belastat de, eftersom bolagen kommer in till revisorerna och frågar om hjälp vid upphandling då vill revisorerna tillhandahålla hjälp och bra service eftersom de kan vara potentiella kliner eller en gammal klient som de vill hålla gott. Respondenten anser att de jobbiga i reglerna har hamnat hos revisorerna, men rotationsreglerna fungerar som de var tänkt att göra. Det finns några fall där bolagen hör av sig sent med ett byte av revisor vilket leder till att de får skjuta på stämman men ändå hinner de med det.

KPMG gjorde en plan förut för hur de skulle tackla denna reglering. De kartlade vilka år respektive bolag behöver rotera och började skapa kontakter med de olika bolagen eftersom revisionsbyråerna inte bara kan skicka in en offert utan de behöver ha en relation med bolagen. Processerna är flera år för de stora bolagen därför måste planering ske om byråerna vill ha en stor klient, det går inte att göra när en offertförfrågan kommer in.

Respondenten anser att denna reglering skapat negativa effekter för branschen. Hen tycker att det blivit mer arbete både hos klient och revisorer. Det har utbytt ett antal revisorer där ingen velat byta men de måste enligt regleringen. En positiv effekt av regleringen är att de är bra om de tvingas kliva av ett uppdrag ibland, det är roligt att göra något annat.

Konkurrensen av regleringen har gjort att revisionsbolagen blivit bättre och snabbare på att ta fram offerter, de vet nu vad som fungerar bra i vissa situationer och de är mer strömlinjeformade. Respondenten anser att granskningen av en klient blir bättre efter ett tag när du lärt känna bolaget och kan verksamheten, efter andra eller tredje året gör revisorn det som bäst. Respondenten förklarar att rotationsreglerna inte har någon inverkan på själva revisionen eftersom revisionen görs på samma sätt som förut. Första året på ett revisionsuppdrag finns det standarder som ska göras och när en revisor ska kliva av ett uppdrag träffas revisorerna och den ”nya” revisorn gör en analys av kommande uppdrag.

#### 4.3.4 Kostnader och nytta

Respondent 3 förklarar att kostnaderna som skapas av regleringen är offertkostnader i tid och pengar samt transaktionskostnader. En kostnad som uppstår är tiden, för revisorerna är det tid för att lära känna bolaget och för klienterna tar det tid att hantera revisorerna. Sedan rotationsreglerna uppkom har det varit en spiral nedåt i revisionsarvodet enligt respondenten. De stora bolagen har haft bråttom att släppa sina rapporter därför vill de då att revisorerna släpper alla samtidigt men enligt respondenten är detta ingen bra idé och om revisionsbyråerna dessutom inte kan ta bra betalt för det blir det svårt. I dagens läge är det revisionsbranschen som fått bära den största kostnaden av denna reglering, det har lett till minskad lönsamhet men respondenten hoppas att det kommer svänga om snart. Det är bolagen som blivit beordrade att rotera, då ska enligt respondenten klienterna även få vara med och bära kostnaden. När revisorerna tar fram en offert görs det genom att de får en offertförfrågan och då träffas revisorerna och marknadsavdelningen för att diskutera uppdraget och sedan är de revisorns ansvar att hitta någon som vill vara med på uppdraget. Efter det vill klienterna att revisorerna kommer och presenterar förslaget, då åker två till tre personer dit och här kan det uppstå en ganska stor kostnad eftersom de kan vara många timmar till en klient. Resultatet av detta kan bli att klienten väljer en konkurrent istället och då är det pengar kastade i sjön. Enligt respondenten försöker de vara effektivare när de arbetar kring kostnaderna, de har mallar och jurister som kan hjälpa till när det uppstår oklarheter.

Rotationsreglerna bringar nytta inom branschen för att revisorerna blir inga ”soffpotatisar”. Respondenten förklarar vidare att de alltid måste vara alerta eftersom de är en marknad där ute de måste vara med på, det är inte som förr då revisorn kunde ha en och samma klient i hela sitt arbetsliv. En annan nytta är att roteringen medför att revisorer från olika byråer träffas och har trevliga möten där revisorerna får förstå hur konkurrenterna arbetar. Respondenten anser att regelverket kom internationellt och det var något som kom med EU medlemskapet. Respondenten anser att det är bedrövligt för de som har riktigt stora bolag som finns i olika länder eftersom det är olika rotation i varje land, exempelvis Frankrike där har de delad revision. Respondenter förklarar att hen

tycker rotationsregeln är mer en kostnad än nytta för branschen och hen påstår att det borde finnas andra krav för att komma fram till nyttan.

Respondenten ser att det blir svårt att ta bort den tvingande regeln, men att de gärna får utreda om en ny variant. Exempelvis borde det vara tre till fyra saker i systemet som respektive land ska förhålla sig till eftersom i Sverige behövs inte just denna regel. Regelverket borde ta bort lite av de jobbigaste reglerna.

Respondenten arbetar bara med finansiella bolag men kan tänka sig att rotationsreglerna är ännu jobbigare för de som arbetar med stora koncerner.

Respondenten kan inte svara på om de vunnit eller förlorat uppdrag efter rotationsreglerna, men i hens region är det ganska neutralt. Respondenten påstår att Ernst & Young har vunnit mycket och anledningen kan vara att de är bra på offerter, samtidigt kan de få problem eftersom de har mycket att göra och därför får de dåligt rykte om de inte håller koll på allting.

## **4.4 Respondent 4**

Intervjun gjordes 2020-04-29 med en revisor från Ernst och Young AB.

### **4.4.1 Allmänt**

Respondent 4 är partner och auktoriserad revisor från EY där hen arbetat i tjugotre år. Respondenten arbetar med revision av medelstora och stora svenska koncerner samt börsnoterade och internationella bolag. Respondenten har lång erfarenhet och fokuset ligger på entreprenörsdrivna- och tillväxtbolag.

### **4.4.2 Oberoende**

Respondent 4 beskriver ”revisorns oberoende” genom att revisorn måste vara självständig och oberoende i förhållande till bolaget. Vidare beskriver respondenten att revisorn har uppdrag från aktieägarna att kvalitetssäkra den finansiella informationen och administrationen av bolaget, och därefter är de lagstadgade hoten revisorn får förhålla sig till. Hoten som respondenten tar upp är

bland annat självgranskningsshot och vänskapshot. Som revisor måste det ske utvärdering av de tjänster som tillhandahålls till klienten, detta görs för att inte stå i strid mot de grundläggande regler som finns enligt lagstiftningen. Två av de grundläggande reglerna är viktigast enligt respondenten, dessa två är att du inte är för nära kamrat med bolaget och att granskningen inte sker på något som revisorn själv hittat på. Enligt respondenten efterlevs lagarna som finns för att bibehålla oberoendet, i alla fall på EY. På respondentens revisionsbyrå är det rigorösa rutiner för att säkerställa oberoendet samt att de inte tillhandahåller förbjudna tjänster till klienten.

Respondenten anser att revisorns oberoende kan riskeras ibland, anledningen är att klienten inte alltid har insyn i revisorernas oberoende regler. Eftersom de inte har koll på reglerna, efterfrågar de tjänster som kan stå i strid mot oberoendet och då är det revisorerna som får ta ställning huruvida de kan tillhandahålla tjänsterna eller inte. Påföljden för detta blir då att alla revisorer inte har full koll på regelverket och därför råkar tillhandahålla en tjänst som är förbjuden.

En klientrelation kan i praktiken fortgå länge innan oberoendet riskeras, dock blir det risk för vänskapshot, vilket innebär att revisorn och klienten får en nära relation. Respondenten menar på att rotationsreglerna är till för att förhindra att vänskapshot ska avvägas, därför anser hen att efter dessa sju år som rotationsreglerna säger riskeras oberoendet. De brukar normalt ha en klientrelation enligt lagstiftningen, vilket är sju år som huvudansvarig revisor för ett noterat bolag efter det kan bolaget stanna hos byrån men huvudansvarig revisor har då bytts ut. Respondenten påpekar även att detta gäller större företag och när det gäller de mindre företagen är det längre affärsmissiga relationer.

Vad respondenten anser om korta samt långa klientrelationer är att det inte är vanligt med korta klientrelationer dock finns det fall där de blir utbytta omgående, anledningen är oftast att bolaget köps eller säljs, styrelsen byts ut eller att de vill ha någon annan revisor. Respondenten menar på att de mindre bolagen finner en trygghet i att ha en revisor en längre tid eftersom de är bekvämt att de känner till bolaget och deras situation.

### 4.4.3 Rotationsregler

Enligt respondent är rotationsreglernas grundtanke ur ett oberoende perspektiv att rotation på en revisor ska ske med jämna mellanrum för att revisorn inte ska tappa stinet eller bygga en för nära relation med klienten. Detta gäller både revisionsbyrån och huvudansvariga revisorn i mycket snabbare takt än tidigare, framförallt är byrårotationen ett tillägg eftersom det förut räckte med att byta huvudansvarig revisor.

Respondenten anser att rotationsreglerna fungerar som de var tänkt att göra och att det har skett stora förändringar i hur revisioner fördelas mellan de olika revisionsbyråerna. När en ny revisor antar ett nytt uppdrag hittar de brister från tidigare revisioner eftersom de kommer in med nya ögon. Enligt respondenten efterlevs rotationsreglerna eftersom det annars blir stora sanktioner som påföljd.

EY har sedan flera år tillbaka utfört en plan för hur denna reglering ska tacklas. De har delvis tittat på vilka bolag som de sitter på och måste rotera av och även kartlagt vad de andra byråerna har för uppdrag som de måste rotera av.

Respondenten anser att denna reglering har skapat positiva effekter för branschen eftersom bolagen har varit tvungna att gå ut på offert har revisionsbolagen chans att komma åt vissa bolag som varit svåra att komma in på. Detta har även varit positivt för klienten eftersom de fått en möjlighet att utvärdera den tjänsten de har. Respondenten menar att EY ser konkurrensen som skapas av regleringen som positivt. Denna ger de möjlighet att komma in på nya uppdrag, medan de även har fått gått ifrån många uppdrag har de även vunnit. Respondenten menar att de har välkomnat konkurrensen.

Respondenten förklarar vidare att de alltid gör en bra revision när de tar sig an ett bolag, dock tar det något år för att arbeta sig in i ett bolag därför anser respondenter att efter två till tre år görs revisionen som bäst. Första året är smärtsamt för både revisorn och klienten, men nyttig eftersom de ges möjlighet att lyfta frågor som båda parter inte funderat på. Revisionen påverkas ingenting av rotationsreglerna enligt respondenten eftersom den utförs på samma sätt som innan. Respondenten anser att hen kan göra en bra granskning av klienten redan första året eftersom de alltid ska göra det, annars skriver du som revisor inte på.

#### 4.4.4 Kostnader och nytta

Kostnader som skapas av rotationsreglerna är dels kostnader som är klienternas interna tid eftersom de måste lägga ner tid för upphandlingen och utvärdera de olika erbjudandena. Denna tid som de får lägga på detta antar respondenten att de hade lagt på deras operativa verksamhet annars. För revisionsbyråns räkning blir det investeringstiden i samband med ett nytt uppdrag som påverkar kostnaden eftersom de måste rotera oftare nu, dock försöker EY enligt respondenten få ut den kostnaden av klienten. I slutändan är det klienten som får stå för kostnaden. Om kostnaden är stor eller liten beror på uppdragets storlek enligt respondenten, det är en inarbetad del i affärsmodellen att ha uppstartskostnader och de kanske är ca tio procent under första året. Kostnaderna påverkar klienten eftersom de nu inträffar oftare än tidigare. Arbetet kring dessa kostnader går till att revisionsbyrån försöker fakturera ut de till bolagen eftersom de är tid de lagt ner på bolaget. Bolaget måste rotera och det är de medvetna om därför är de beredda på den kostnaden.

Rotationsreglerna bringar nytta inom branschen genom att revisorerna inte kan sitta kvar på gamla meriter, de måste vara fräscha, tillgängliga och proaktiva. Det skapar affärsmöjligheter för revisorerna eftersom de kan tillhandahålla andra tjänster utan att bibehålla oberoendet när de inte sitter på uppdraget.

Det finns både fördelar och nackdelar med denna reglering, men enligt respondenten är det mest fördelar. En fördel är att det öppnar upp marknaden för de stora bolagen och då får de större möjlighet att kliva på nya uppdrag som innan varit låsta med anledning av långa personliga relationer. En annan fördel är att det inte blir något ”mossigt” som någon har hållit på med i massa år samt att det öppnar upp affärsmöjligheter. En nackdel som uppstår med rotationsregeln är att de kan förlora stora uppdrag som de under många år lagt mycket vikt och pengar på.

Respondenten tycker att kostnaderna är jämförbara i relation till nyttan i denna reglering. Slutändamålet är att intressenter ska få en bra och korrekt information som möjligt hur bolagen går och därefter fatta adekvata investeringsbeslut utifrån den rapportering som finns tillgänglig, därför är det i slutändan mer än nytta än kostnad. Som revisor upptäcker du fel på ett helt annat sätt och ser till att rapporteringen är kvalitetsmässigt hållbar.

Respondent anser att rotationsregeln är bra om den är kvar eftersom den är en nytta för branschen. EY har vunnit mer uppdrag än förlorat sedan uppkomsten av regleringen.

## **4.5 Respondent 5**

Intervjun gjordes 2020-05-04 med en revisor från Ernst och Young AB.

### **4.5.1 Allmänt**

Respondent 5 är en auktoriserad revisor från EY där hen arbetat i 20 år.

Respondenten har varit delägare i sju år inom revision på EY samt arbetar hen med revision av börsbolag och noterade bolag i USA.

### **4.5.2 Oberoende**

Respondenten skulle beskriva ”revisorernas oberoende” som strikt. Oberoendet är något som hen arbetar med varje dag och det är den auktoriserade revisorn som är ansvarig för alla tjänster som utförs i bolaget. Om revisorn tillhandahålls ett uppdrag av en klient och den klienten hänger ihop med andra klienter som revisorn har måste detta utvärderas. Respondenten påpekar att det är jätteviktigt och det sker kontinuerligt, därför brukar revisorerna lyfta oberoendefrågan med klienterna. Även om det är strikt ur regelperspektivet måste bolaget och marknaden se att de är oberoende. Respondenten anser att de lagar och standarder som finns för att bibehålla oberoendet efterlevs, det blir enorma sanktioner om detta inte görs. Skulle detta ske måste det skrivas i revisionsberättelsen och lyftas till revisionsutskottet. Respondenten förklarar att de både har interna- och externa inspektioner som tittar på hur oberoendet hanteras av revisorerna. En sammanställning av alla tjänster som utförts av revisorn måste ges till styrelse och revisionsutskotten i slutet av året.

Respondenten anser att oberoendet inte blir riskerat, hen menar på att då har fel yrke valts och revisorn ska då inte arbeta som revisor. Respondenten menar på att



revisorn hela tiden måste ta sitt ansvar och vara transparent men eftersom det är ”solklart” vilka tjänster som får tillhandahållas borde detta inte vara något problem. Uppstår det gråzoner ska revisorn inte ge sig på dessa. Respondenten menar på att det inte kan sägas en tid för när en revisor riskerar sitt oberoende, detta har med revisorns egen integritet att göra samt professionaliteten. Revisionsbyråerna har komplexa bolag och de gör mycket tjänster runt om i hela världen därför bygger de på att ha en bra relation med klienten med en professionell integritet. De första åren lär du känna klienten och det är först om tre till fyra år som revisorn kan tillföra mervärde därför anser respondenten att det är synd att roteringen ska ske efter sju år eftersom alla revisorer känner sitt yrke och respekterar det otroligt, likaså exempelvis advokater och läkare. Respondenten menar även att en revisor aldrig riskerar oberoendet eftersom samhället bygger på att de ska vara samhällsproduktion och ge rätt information till marknaden.

Respondenten förklarar att det beror på hur länge de brukar ha en relation med samma klient. När de reviderar ett noterat bolag får de bara sitta i sju år men då kanske de även går in och skuggar bolaget lite innan de hoppar på uppdraget och sedan hjälper de till i överfasning till nästa revisor. Ibland vill heller inte bolag behålla oss under en längre tid och går då ut på offert, en annan anledning till längre klientrelation är att de bolag revisorn arbetar med inte varit noterade under hela tiden. Respondenter berättar att hen varit revisor på ett bolag i tretton år och måste nu rotera av om ett och ett halvt år, men då hade hen en annan roll tidigare. Respondenten menar att det är jätteviktigt med långa klientrelationer för att förstå bolaget och kunna ge mervärde. Revisorererna har komplexa bolag och där krävs det många år för att förstå den komplexa verksamheten, eftersom revisorn måste följa bolaget när de förvärvar och komplexa transaktioner sker hela tiden blir det svårt att läsa in sig på det snabbt.

#### **4.5.3 Rotationsregler**

Respondenten förklarar rotationsreglerna genom att revisorn bara får sitta som huvudansvarig revisor i sju år och det är strikt. För att reglerna ska följas har revisionsbyråerna system som de ser om det ska slussas in någon ny byrå. Respondenten förklarar att de har utfört en plan för att tackla regleringen när den

inträdde bland annat har de gått igenom alla uppdrag som de sitter på och tittat när de ska rotera. Det finns en avdelning som hjälper till med detta.

Respondenten anser att regleringen har både positiva och negativa effekter för branschen, det beror på vem som tillfrågas. Exempelvis menar respondenten att PWC har suttit på många stora mandat som de nu tvingats rotera av och EY har vunnit mycket och blivit marknadsledande. Regleringen har rört om hela marknaden och de finns vinnare och förlorare men på sikt önskas det att alla ska ha en del av marknaden. Konkurrensen som uppstod av regleringen är bra, men bolagen anser ändå att revisionsbyråerna är ganska lika när de är ute på offert och det slutgiltiga valet faller ofta på själva revisorn. De stora bolagen som ska byta revisor kan endast bjuda in de fyra största och oftast måste de ta in en som revisor och en till skattetjänster därför blir det två ”vinnare”.

Respondenten anser att längre klientrelationer är bättre då revisorn har större insyn och bättre förståelse för verksamheten och tillför mervärde dock är det bra med rotation då revisorn inte ska vila på gamla meriter. Respondenten anser att en bra granskning kan ske första året dock läggs det mycket mer tid då än kommande år. Exempelvis läggs det tio tusen timmar per år för en revision läggs det femton tusen timmar första året, och roteras det oftare sker också detta ofta.

#### **4.5.4 Kostnader och nytta**

Respondenten menar på att det har uppstått kostnaderna för både revisionsbyråerna och klienterna i samband med rotationsreglernas uppkomst, det blir dyrt för alla involverade. Kostnaderna som uppstår är framförallt offertkostnader och investeringskostnader för byråerna, det är otroligt dyrt för byråerna att gå ut på de stora offerterna och bolagen vill att ”The Big Four” ska vara med hela tiden. Tittas det på ett stort bolag kostar det runt tjugo miljoner att gå ut på offert och då ska de även resa runt i världen. Det tar även tid för revisionsbyrån att lära upp nya revisorer därför anser respondenten att tio år är mer rimligt. För klienterna uppstår det också en investeringskostnad eftersom även de ska åka med den nya revisorn runt om i världen för att visa alla bolag som tillhör koncernen. Första året tjänar ingen av parterna på revisionen. Respondenten menar att fler uppdrag har de legat

negativ på hela tiden och de kommer aldrig få tillbaka de pengarna. Arbetet kring dessa kostnader går till att revisionsbolagen har verktyg för revision men det är även mycket arbete bakom det, för att ta in alla datafiler. Revisorerna har mycket krav på sig och interna samt externa kvalitetskontroller därför kan det inte arbeta mer effektivt och mindre noggrant med uppdragen. Respondenten anser att det inte går att göra mycket åt dessa kostnader, om en klient som haft en revisor sedan tidigare kommer tillbaka till bolaget kan det sparas kostnader på det eftersom klienten redan finns i samtliga program och pengarna som investerats på den klienten kommer till nytta.

Rotationsreglerna bringar nyttan inom branschen genom att nya ögon sätts på revisionen och revisorerna vilar inte på gamla meriter. Revisorerna måste hela tiden vara på tå och det är offerter hela tiden därför behöver revisorn leverera om hen vill behålla klienten. Första året kämpar revisorerna för att överleva och lära sig nytt, år två är det sådant som missats under år ett och sedan rullar det på fram till sjätte och sjunde året för då vill revisorerna inte investera för mycket eftersom det sker en rotation snart. Respondenten anser att kostnaden är lite för hög i relation till nyttan efter denna rotationsreglering. Respondenten anser att regleringen är här för att stanna eftersom det är EU-direktiv som har implementerats i svensk lag. En sak som skulle kunna förbättras med regeln är att den skulle vara tio år istället, då hinner det byggas mervärde. En till sak som skulle göra att regleringen förbättras är att den påskrivande revisorn endast byts ut från byrån.

Respondenten benämner att Ernst & Young AB tillhör vinnarna sedan rotationsreglerna trädde i kraft för några år sedan.

## 4.6 Respondent 6

Intervjun gjordes 2020-05-12 med en revisor från Deloitte.

### 4.6.1 Allmänt

Respondent 6 är en auktoriserad revisor från Deloitte där hen arbetat i åtta år. Respondenten arbetar som audit manager och auktoriserad revisor, hen är även gruppchef i sitt område.

### 4.6.2 Oberoende

Respondenten förklarar revisorns oberoende som stort, och den viktigaste frågan revisorerna har att ta med sig. De ska skydda de externa intressenternas intressen men med tanke på att revisorerna arbetar med bolag länge kan det ifrågasättas vad som är oberoende eller inte. Eftersom revisorerna har kraftiga regelverk att förhålla sig till är detta något som efterlevs anser respondenten. Det finns även en press från bolagen att de vill göra på ett sätt och kommer i sista sekund och påpekar det och därför blir det ett hot mot oberoendet, men revisorerna arbetar hårt med de lagar och standarder som gäller.

Respondenten menar att oberoendet inte blir riskerat, dock kan det ibland finnas ett tryck från företagsledningarna att de försöker få revisorerna att göra som de vill. Dessa uppdrag vill inte revisorerna arbeta med och de har integritet och rätt att säga ifrån. Hur länge en klientrelation kan pågå innan oberoendet riskerar beror helt på vad de är för uppdrag, revisor och klient. Det finns vissa som verkligen vill ha en relation och rådgivning medan andra endast önskar en lagstadgad revision. Respondenten berättar att de brukar ha en klientrelation på sju till tio år eftersom de är vad reglerna säger och hen anser att det är lämpligt. Respondentens byrå brukar sträva efter att byta huvudrevisor ibland och detta görs för att både växa som revisionsbyrå men även i oberoende syfte.

Respondenten anser att utifrån ett rådgivningssätt blir långa klientrelationer bättre eftersom revisorn då känner till bolaget och vet vad för hjälp som behövs. Det tar

lång tid att sätta sig in i ett bolag därför är korta klientrelationer ibland svåra på speciellt stora bolag eftersom kostnaden då blir större än nyttan. Respondenten anser att efter tio år är det bra att rotera av annars efter det kan oberoendet ifrågasättas.

#### **4.6.3 Rotationsregler**

Respondenten förklarar rotationsreglerna som sju år för huvudansvarig revisor och tio år för revisionsbyrå och det är dessa alla ska arbeta efter. Respondenten anser att rotationsreglerna fungerar som de var tänkt att göra. När dessa regler infördes var de tolkningsregler och de skaffade sig många fördelar som exempelvis de bolag som hade haft upphandling året innan kunde fortsätta med samma revisor i åtta år till. Reglerna var dock inte glasklara i början men nu har revisorer och klienter koll. Respondenten anser att rotationsreglerna efterlevs samt att de gjorde en plan redan när denna reglering kom för att tackla denna reglering.

Regleringen har skapat både positiva och negativa effekter för branschen.

Respondenten menar att innan regleringen satt vissa revisorer med samma klienter under hela arbetslivet och visst att det skapar trygghet men hen anser att det är bra att rotera ibland för ny kunskap. En negativ aspekt är att det är mycket kostnader i och med en rotation, det är exempelvis uppstartskostnader. Respondenten menar att de arbetar strategiskt med tanke på konkurrensen. De försöker se vilka uppdrag som kommer ut på upphandling och vilka bolag de vill gå ut på offert för.

Respondenten anser att hen gör den bästa granskningen efter att ha arbetat med en klient under en längre tid, ungefär efter två till tre år genomförs det en bra granskning. Första året innebär det tjugo till trettio procent mer tid men efter två till tre år är du mer proaktiv än reaktiv. När respondenten får frågan om vilken inverkan hen anser att rotationsreglerna har på revisionen svarar hen direkt att det hjälper till att främja oberoendet vilket är viktigt. Det finns många externa intressenter som ska skyddas och rotationen hjälper till med det. Arbetar revisorerna och klienterna tillsammans i trettio år skapas det ett starkt band och det blir svårare att vara oberoende.

#### 4.6.4 Kostnader och nytta

Respondenten förklarar att det uppstår olika sorters kostnader med rotationsreglerna, där offertkostnader är en stor del. Det läggs mycket kostnader på att lämna anbud på uppdrag och sedan är det inte säkert att byrån vinner dessa. Kostnaderna har blivit högre sedan rotationsreglerna trädde i kraft och de kommer inte vara samma lönsamhet som förr efter exempelvis ett tjugoförårigt uppdrag. Det är revisionsbyråerna som får stå för dessa kostnader men för klienterna kommer det uppstå kostnader i form av tid eftersom det bör läggas mer tid på att lära upp den nya revisorn eftersom den ska få kunskap om verksamheten. Revisorn kan självklart läsa sig till det mesta i finansiella rapporter men respondenten menar att det är mycket som sitter i väggarna hos klienten. Enligt respondenten kommer det inte vara lika stor lönsamhet för byråerna men de arbetar långsiktigt och i framtiden tjänar de på det. Byråerna arbetar kring dessa kostnader helt olika, det beror på vilket bolag det gäller. Om det är en stor klient kan de kosta vad de vill kosta medan vissa lämnas det inte in en offert på eftersom byrån känner att de inte är en strategisk klient de vill arbeta med.

Respondenten menar på att rotationsreglerna bringar mer nytta än kostnad inom branschen. Eftersom revisorer ska vara oberoende och att det skapas en personlig relation efter en längre tid är det bra att det finns regler för rotation. Respondenten anser att det är bra om det kommer in ett en ny revisionsbyrå och ifrågasätter bolagets ekonomi eftersom detta är positivt för alla blir det en nytta för både revisorn och bolaget. Respondenten anser att kostnaderna är jämförbara i relation till nyttan eftersom på långsikt gynnar det alla även fast det är stora kostnader i början och vissa byråer har minskat sin marknadsandel, dock kommer de kunna vinna tillbaka senare i framtiden.

Respondenten anser att det är bra om den tvingande regeln är kvar, men menar på att det är svårt att sätta ett årtal för när rotationen ska ske. Respondenten anser att regleringens årtal är rimligt men det finns andra åtgärder som skulle kunna ske som exempelvis undantag. Ett litet bolag på börsen har exakt samma regler som de största och de borde kunna delas upp i olika segment. Respondenten berättar att

Deloitte tillhör vinnarna sedan rotationsreglerna trädde i kraft för några år sedan eftersom de innan inte hade lika stor marknadsandel som nu.

Slutligen menar respondenten att detta är en viktig fråga i deras yrke men sedan går det inte att vara helt oberoende. De har många regler att förhålla sig till men samtidigt måste de driva business därför måste de hitta en bra balans mellan dessa två.

## 5. Analys och diskussion

---

*I detta kapitel framförs analys av det insamlade empiriska materialet samt diskussion med koppling till den teoretiska referensramen. Kapitlet utgår från intervjuguiden där samma rubriker används med oberoende, rotationsregler, kostnader och nytta.*

---

### 5.1 Oberoende

Carrington (2014) förklarar att det finns flera regleringar för att revisorer ska bibehålla sitt oberoende som finns bland annat i revisorslagen (2001:883) och revisionslagen (1999:1079). Church, Jenkins och Stanley (2018) beskriver att det finns två slags oberoende att ta hänsyn till som är det faktiska oberoendet och det synbara oberoendet. Genom samtliga respondenters svar kan en tydlig koppling ses att alla respondenter ser likvärdigt på vad oberoende innebär och att det regelverksmässigt allmänt sätt följs av majoriteten av revisorer. Respondenterna förklarar med olika scenarion hur oberoendet fastställs med hjälp av flera regleringar och menar att de måste vara opartiska i sitt arbete. Exempelvis berättade respondent 6 att revisorns oberoende är den viktigaste frågan revisorer har att ta med sig, de ska skydda de externa intressenternas intressen men med tanke på att revisorer arbetar med bolag länge kan det ifrågasättas vad som är oberoende eller inte. Respondent 2 förklarade att det är någon form av förhållningssätt, det brukar talas om det faktiska oberoendet och synbara oberoendet och båda dessa delar är viktiga att ta hänsyn till. Det gäller inte bara för revisorn att vara oberoende utan det krävs också att de uppfattas som oberoende av omvärlden. I en tidigare studie från Andersson och Lidholm (2019) framgår det att revisorns faktiska oberoende inte påverkas men det synbara oberoendet gör det av rotationsreglerna, detta tyder på att rotationsreglerna har en påverkan ur samhällets perspektiv och stärker förtroendet för revisorerna. I studien från (Tepalagul & Lin, 2015) framgår det också att oron för att revisorns oberoende kan äventyras för betydande klienter minskades i samband med regelförändringar. Med både faktiskt och synbar revisionskvalitet uppenbarades regleringens positiva roll. Slutsatser i studien drogs med revisorns tjänstgöring och tjänsteperiod att i flera studier har



lång revisorsperiod ingen större påverkan på oberoendet men några studier visade att det skulle kunna förbättra revisionen.

Respondenterna har ett enhetligt svar om att tiden inte är den faktorn som enbart spelar roll vid längden av en klientrelation och oberoendets risk. Tiden är endast en komponent och den typ av oberoende som påverkas av tiden är mer ”vänskapshot” vilket innebär om du skulle bli kompis eller familjär med klienter och medarbetare efter en längre tid, men samtliga svarar att tiden inte är den faktor som direkt har med saken att göra när diskussionen om längd av klientrelation tas upp i samband med riskerat oberoende. Respondent 2 ger ett exempel där oberoendet blev riskerat då en revisor arbetade med en fotbollsklubb och som fick en varning, anledningen till varningen berodde på dels att revisorn hade sponsrat klubben och hen var revisor i ordförandes privata bolag och därmed blev det en intressekonflikt. Någon form utav vänskapshot fanns och vid ett tillfälle följde även revisorn med på resor där fotbollslaget spelade i Europa League, sammantaget bedömdes detta som att hot mot oberoendet var för stort och därför fick revisorn en varning. Allmänt sätt anser samtliga respondenter att de lagar och regler som finns för oberoendet efterlevs som de ska, men att det ändå finns risker att oberoendet riskeras. Respondent 4 förklarar exempelvis att anledningen kan även vara för att klienter inte alltid har insyn i revisorernas oberoende regler och därmed efterfrågar tjänster som kan stå i strid mot oberoendet, där är det revisorernas ansvar att ta ställning huruvida de kan tillhandahålla dessa tjänster eller inte. Respondent 2 förklarar är att det utförs cirka 400 000 revisioner i Sverige varje år och ibland uppstår det risker med oberoendet, hen berättar vidare att det är från person till person och vissa är inte oberoende ens ett par år medan det finns andra som är det 100 år. Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) förklarar i sin artikel att de som förespråkar för rotationsregler menar att det förhindrar att revisorns oberoende påverkas negativt, rotationsreglerna gör att revisorer är mer objektiva när de utför en revision för första gången hos ett bolag och det är av anledningen att det inte finns någon bekantskap mellan klient och revisor.

Samtliga respondenter visar även ett enhetligt svar vad gällande längden på en relation när granskningen av bolag ska utföras. Respondenterna svarar att det tar mellan cirka två till tre år innan de är väl insatta i verksamheten och utför en sådan

bra granskning som möjligt och medför ett mervärde. Det första året tar mycket tid till att lära sig om den nya verksamheten och förstå hur allt fungerar och hur alla rutiner går till. Resultatet som framkom i studien från Andersson och Lidholm (2019) var att rotationsreglerna kan försämra revisionskvaliteten under det första året eftersom kunskap om verksamheten var något som behövs för revision av hög kvalitet. Vidare visade även artikeln från Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) att missbedömningar i revisionen är vanligt vid det första året än vad det är senare in i relationen.

I allmänt sätt anser samtliga respondenter att reglering har en möjlig positiv påverkan för revisorernas oberoende åtminstone från samhällets perspektiv. Då förtroendet för revisorer och dess oberoende (synbara oberoendet) kan ökas med hjälp av denna reglering. Lilja och Sandström (2011) fick genom sin studie även de en positiv inverkan med den obligatoriska byrårotationen på revisorernas oberoende. Studien visade att begränsning till långvariga uppdrag gjorde att revisorn ansågs mer oberoende därför det förhindrar för nära relationer.

Det framkommer från respondenterna att det finns fall där oberoendet riskeras och då är dessa regleringar med rotation bra men att det allmänt är tillräckligt med den reglering och rekommendation som fanns tidigare. Junaidi, Khasanah och Nurdiono (2016) har med sin artikel kommit fram till att en längre relation har en negativ effekt gällande revisorns oberoende. De kommer fram till att revisorns oberoende hotas efter ett sex års uppdrag och drar slutsatsen att en obligatorisk regel för rotation är nödvändig. Medan Williams och Wilder (2017) menar att ett antal forskare hävdar att oberoendet blir sämre av rotationsreglerna eftersom de under första åren vid revidering är mycket sämre och efter en längre klientrelation kan mer och det styrker revisorns oberoende.

## **5.2 Rotationsregler**

Rotationsreglerna uppstod som tidigare nämnt 2014 när nya EU-direktiv och EU-förordningar kom för revision och revisorer (Köhler, Quick & Willekens, 2016). Revisorsrotation sker av en personvald revisor (den huvudansvarige revisorn) och sker efter sju år på ett börsnoterat bolag (Proposition 2015/16:162). Börsnoterade

bolag innebär aktiebolag som har aktier som kan handlas på en reglerad marknad eller börs (Bolagsverket, 2019). Byrårotationen sker av hela revisionsbyrå och det innebär att byråer måste rotera efter tio år från ett företag av allmänt intresse.

Målet med dessa regleringar om rotation är att stärka revisorns opartiskhet och självständighet och att öka revisionens kvalitet (Bolagsverket, 2016).

Revisionspaketet som trädde i kraft i juni 2016 syftar alltså till att stärka kvaliteten, oberoendet och förtroendet för revisorn till samhället och därmed revideras inte ett företag av allmänt intresse under en för lång tid (Proposition 2015/16:162).

Studien visar att respondenterna menar att dessa rotationsregler är till för att säkerhetsställa att en revisor inte har samma klient/uppdrag för länge och att det ska säkra oberoendet och kvaliteten inom revisionen. Respondent 1 förklarar att dessa regler är till för att en revisor exempelvis ska känna att den vågar ”sätta ned foten” när ett bolag gjort eller gör fel och inte vara rädd att bli bortvald eller likande för den var/är där under en längre tid, eftersom revisorerna och byrån måste oavsett bli bortvalda/roterade efter viss tid vågar de säga ifrån. Generellt sätt tycker samtliga respondenter att dessa regleringar efterlevs som de ska göra och att regleringen fungerar som det var tänkt. Respondent 2 och 3 beskriver dock att målet med regleringen inte endast var för oberoendets syfte. Oberoendet var en aspekt och en annan var att minska marknadskoncentrationen då ”The Big Four” var för stora enligt en individ som var kommissionär för internmarknaden och drev detta projekt från EU-kommissionen. De ville även att de andra mindre revisionsbyråerna skulle få hinna med att växa och ta ikapp för att vara med och konkurrera på denna marknad. Reglerna var även till stor del byggd för att komma åt exempelvis Storbritannien och Tyskland där ett revisionsbolag haft en och samma klient under 125 år. Tanken med regleringen var god men verkar vara svår att se om den verkligen träffade rätt. Respondent 4 berättar att hen har sett stora förändringar sen rotationen kom och hur revisioner fördelas nu mellan de olika revisionsbyråerna.

Regleringen har skapat större belastning och arbete för revisionsbranschen men även för klienterna. Palm, Sultani och Söderdahl (2011) fick ett resultat att det generellt hos de noterade företagen fanns en negativ inställning till byrårotation.

Denna studie visar att regleringen skapar mycket mer arbete som lär läggas ned på något som redan fungerade bra innan, åtminstone här i Sverige. Regler och rekommendationer som fanns anses vara tillräckliga för att bibehålla oberoendet och göra ett bra arbete. Palm, Sultani och Söderdahl (2011) resultat visade även på att majoriteten ansåg att dåvarande reglering (innan de tvingande rotationsreglerna kom) var tillräcklig för att säkerhetsställa oberoendet.

Revisionsbyråerna har utfört planer för hur de kan tackla denna reglering med kostnader, arbete, uppföljning och allt som hör där till. De har olika avdelningar som sköter specifika saker och har expertis inom respektive område, de kartlägger bolag och byråer som behöver roteras och när de behöver roteras samt sina egna bolag som behöver roteras av både med byrårotation och revisorsrotation. Studien visar att revisionsbolagen är igång med denna reglering och efterlever den men att den till stor del känns övermäktig och ibland inte riktigt uppfyller sitt syfte, men den är här och kommer att stanna och därmed efterlevs den oavsett åsikt.

När fördelar respektive nackdelar, effekter och nytta togs upp hade respondenter både enhetliga men även skilda åsikter och svar om regleringen. Anledning var bland annat enligt flertalet av respondenterna om de var en byrå som vunnit eller förlorat mest på denna rotationsreglering. *Fördelar* med reglering var dels nya ögon och nya synvinklar, sprida kunskap till revisionsbyråerna sinsemellan eftersom regleringen har ett specifikt sätt att granska ett börsbolag vilket inte går om alla eller många börsbolag ligger hos bara en specifik byrå. Effektiviteten på att ta fram offerter har ökat då konkurrensen av regleringen skapat detta och nya byråer har möjlighet att få arbeta med de olika bolagen som annars varit kvar hos en och samma revisionsbyrå under en lång tid. Allmänt sätt kunde majoriteten av respondenterna tycka att byte av uppdrag är bra ibland för du håller dig pigg och alert och inte gör en slentriangranskning. Andersson och Lidholm (2019) visade med sin studie att revisionskvaliteten kan förbättras av rotationsreglerna då en revisor kan göra en slentriangranskning och inte uppmärksam när revisorn haft ett uppdrag under en lång tid.

*Nackdelar* med regleringen uppstod dels av att priserna på revision drevs nedåt och det uppstår i samband med att det utförs upphandlingar som skapar konkurrens, generellt sätt hade inte konkurrensen enligt studien någon större inverkan men

detta var en mindre nackdel av den. Arbetsbelastningen har ökat i ganska stort omfång efter denna reglering och flera respondenter förklarade åter igen att det fungerade bra redan tidigare innan de tvingande rotationsreglerna kom. Av de byråer som förlorat mest på denna reglering framgick förlorandet av stora uppdrag som en nackdel, ur klientens perspektiv var denna reglering en nackdel då de exempelvis var nöjd med sin revisor och byrå men tvingades ändå att byta.

### **5.3 Kostnader och nytta**

Kostnader som skapas av denna reglering är omställningskostnader och former av transaktionskostnader. Kostnader i samband med offerter, förr var det inte lika mycket offertarbete som utfördes eftersom många gånger var en revisionsbyrå kvar länge hos en klient eftersom de var nöjd med dem. En annan kostnad är uppstartskostnaden som innebär mycket arbete och regler som är kopplade för att säkerhetsställa oberoendet och att tjänster som tillhandahålls får utföras, vidare leder detta till administrationskostnader. Självaste revisionens uppstart anses vara en investering i tid och kostnad.

För att få ned dessa kostnader försöker de strömleda och forma processerna för att göra det på det effektivaste sättet som möjligt. De har specifika personer som arbetar med respektive områden som bland annat offert osv. De försöker att minska ned kostnaderna genom att vara tydliga i vad för material de behöver från klienten och vilka individer det behövs tillgång till. Arvodet går på grund av konkurrensen av denna reglering och därmed arbetar byråerna för att minska sina kostnader.

Regleringen skapar ökade kostnader och andelen av den var en av de delar som respondenterna hade olika åsikter om. Vissa svarade att den är stor medan andra svarade att i jämförelse med hela arvodet var den inte det. Respondent 2 och 5 förklarade exempelvis att kostnaderna var ganska stora, andelen kunde lite grovt uppgå till tjugofem till trettio procent av ett årsarvode. Vem som får betala dessa kostnader var också en fråga där det uppstod en delad syn bland respondenterna. Vissa ansåg att kostnaderna hamnade hos revisionsbyrån eftersom de speciellt första året på ett nytt uppdrag kostade dem mer i tid och pengar innan de var

insatta i verksamheten, andra ansåg att dessa kostnader låg hos klienten eftersom de i slutändan tar ut ett årsarvode och då försöker täcka dessa kostnader och sist fanns det de som ansåg att kostnaderna låg hos både klient och byrå eftersom båda fick stå för sina extra kostnader som uppkommer i samband med regleringen.

Nyttan med regleringen borde rimligen i teorin göra att förtroendet för revisorer ökar, åtminstone på marginalen. Revisorerna måste hålla sig alerta och får lära sig nya saker genom att de tvingas rotera mellan bolag och uppdrag, de kan tillhandahålla andra tjänster när de inte sitter på ett specifikt uppdrag. Kamath, Huang och Moroney (2018) menar att syftet med byrårotation var att begränsa revisorn samt ledningens påverkan gällande revisionen vilket ska leda till att revisorns oberoende stärks. De kommer fram till att byrårotationens mål inte är lönsam därför kunskap om klienten inte finns i den nya revisionen när en ny revisor kommer in, felen uppstår då av att den nya revisorn träder in och inte har kunskapen om verksamheten (Kamath, Huang & Moroney, 2018).

Jämförs nyttan gentemot de kostnader som reglering skapar anser cirka hälften av respondenterna att det gör det och hälften inte. Det förklaras att den bringar nytta genom att den öppnar upp och ger möjlighet för alla byråer att konkurrera om uppdrag och den gör att revisorerna håller sig fräscha och alerta, men den bringar även såpass stora kostnader och mer arbete att det i slutändan inte blir jämföra bara till nyttan eftersom det fungerade bra även innan dessa tvingande regler uppkom. I studien av Palm, Sultani och Söderdahl (2011) framkom det att byrårotationens kostnader skulle överväga nyttan, de resultat som framkom av studien visade på samma resultat som undersökningen av GAO kom fram till.

Bland respondenterna i denna studie råder det delad mening om regleringen, anledningen enligt många respondenter har med vinst och förlust att göra som skapats av regleringen. Detta leder till att en del svarade att de tvingande reglerna bör tas bort och andra tyckte den var helt okej och att den kunde få vara kvar. Alla revisorer och de som arbetar inom denna bransch måste följa samma regler och krav oavsett delade åsikter, DiMaggio och Powell (1983) beskriver att den institutionella teorin som även ibland kallas för nyinstitutionell teori förklarar tendensen till att bli homogena, varför företag inom en viss exempelvis bransch blir det och agerar lika. När företag inom samma bransch blir homogena med tiden

kallas det för isomorfism, detta innebär att företag kommer av olika anledningar att likna varandra vad gällande förutsättningar och villkor inom branschen (Hartwig, 2018). Isomorfismen finns som tidigare nämnt i tre sorter och Hartwig (2018) beskriver dessa som tvingande, härmande och normativ. Något som tydligt framgår inom denna bransch och detta yrke är att den tvingande isomorfismen framkommer tydligt, den tvingande isomorfismen gör att företag efterliknar varandra genom tvingande saker som reglering, lagar, rekommendationer och råd osv. Branschstandarder som är specifika och formella och informella krav tvingar företagen att göra detta. Arnold, Bernardi och Neidermeyer (1999) undersökte med sin studie tidigare identifierade faktorer och vikten av dessa för oberoendet, faktorer som togs upp var bland annat klientbevarande, investerarens behov och professionella värden och skyldigheter. Genom att använda revisorns oberoende och överväga hur revisorns etiska handlingar kan bli påverkade av olika institutionella sammanhang behandlas relevant data och forskningsfrågor av vikt.

För att effektivisera regleringen framkom det att ett undantag eller ”dispens” var något som kunde hjälpa. Flera respondenter förklarade olika scenarion där ett undantag eller dispens för rotationskravet var bra. Om exempelvis en VD dör eller ett bolag håller på med en stor upphandling kunde det vara olämpligt att byta revisor eller byrå just då, därmed kunde undantaget för rotation just vid den tidpunkten vara något som effektiviserar regleringen. En annan effektivisering var också att genomarbete denna reglering en gång till eftersom länder har olika regler inom detta och det försvårar det mycket många gånger.

Eftersom ungefär hälften av respondenterna har varit de som förlorat mycket uppdrag av denna reglering och hälften vunnit mer hade respondenterna delade meningar om vissa frågor av denna reglering. Dahlberg och Berlin (2012) fick också en splittrad åsikt gällande den lagstadgade byrårotationen. Revisionsbyråer intog en negativ inställning mot förslaget och nyttjare av finansiella rapporter hade en tvivlande och neutral inställning.

## 6. Slutsats

---

*I detta kapitel framförs en slutsats om vad vi som forskare kommit fram till med studien, begränsningar med studien, bidrag med studien och rekommendationer till vidare forskning.*

---

### 6.1 Slutsats

Syftet med denna studie var att undersöka om vad rotationsreglernas nytta och ökade kostnader är och därmed kunna skapa djupare förståelse till det valda ämnet och besvara frågor om vad nyttan och kostnader av reglering är för något, om kostnaderna är jämförbara i relation till nyttan och om dessa tvingade rotationsregler behövs. Med denna studie har vi kommit fram till att rotationsreglerna har både positiva och negativa effekter, till stor del tycks byrårotationen vara en övermäktig regel som skapar stora kostnader och mer arbete för något som tidigare fungerade bra med dåvarande reglering och rekommendation. Något som däremot tydligt framgick av studien är att byrårotationen öppnar upp marknaden för alla byråer och möjligheten till bolagens uppdrag då många företag tycks ha haft samma revisionsbyrå under en lång tid.

Allmänt sätt har rotationsregler överlag en bra inverkan på revisorer då det synbara oberoendet stärks men i det faktiska oberoendet har det ingen större påverkan på revisorerna. Kostnaderna för byrårotationen tycks överstiga nyttan då den i många fall är stor och tar mer än vad den ger, att regleringen anses positiv av olika anledningar antyds att det är för att byråer många gånger för stunden vunnit mer uppdrag än vad de haft tidigare. Regleringen med byrårotation kan genomarbetas en gång till för att effektiviseras överlag i allmänhet, alternativt ändras för att kunna anpassas efter olika länder då den inte verkar lika lämplig eller nödvändig i alla länder som exempelvis Sverige där det fungerade liknande innan.

Resultatet av studien visar också att revisorsrotationen och byrårotationen påverkas av varandra då det ofta händer att ett bolag byter revisionsfirma redan efter sju år eftersom bolagen många gånger anser det bara jobbigt att lära om



någon igen och byta ännu en gång när hela revisionsfirman byts ut efter tre år till när byrårotationen ska anpassas. Förslag från respondenter själva då var att anpassa reglerna efter varandra, antingen genom att förlänga revisorsrotationen till tio år alternativt sänka byrårotationen till sju år, men eftersom de tar två till tre år innan revisorn kan verksamheten har nästan halva mandattiden redan gått innan det är dags att rotera av efter sju års regeln, därför skulle revisorsrotationen kanske kunna förlängas.

I slutändan har denna studie gett resultat som gör att slutsatsen kan dras att rotationsregler och allra främst byrårotation har brister med bland annat kostnader och svårigheter inom branschen som gör att det kanske inte uppfyller jämförelsen till nytta, därmed bör denna eventuellt genomarbetas för att effektiviseras. Att genomarbeta och effektivisera regleringen om byrårotationen kan göra att den både upplevs positivare men även i praktiken fungerar på ett effektivare sätt. Resultaten från studien tyder även på att själva revisorsrotationen fungerar och har en positiv effekt och har både nu och sedan tidigare fungerat bra. Studiens resultat visar även på att ”dispens” kan vara en bra effektivisering för regleringen, den tvingande regleringen kan då fungera på ett bättre sätt då undantag finns vid olämpliga tillfällen för rotation.

## **6.2 Studiens begränsningar**

Vi skickade ut förfrågan till personer som ansågs väsentliga för att kunna delta i studien och vi hade gärna sett att fler respondenter från några av de stora revisionsbyråerna hade deltagit, men med anledningen av den rådande situationen med Covid-19 och hög arbetsbelastning hos företagen fanns helt enkelt inte resurserna för att vissa kunde delta. Överlag anser vi att det insamlade empiriska materialet vi fick är tillräcklig för att kunna komma fram till ett tillförlitligt resultat då vi bland dessa respondenter hade ”högt uppsatta” personer som är väl insatta i ämnet.

### **6.3 Studiens bidrag**

Denna studie har bidragit till djupare förståelse inom revisionsyrket och dessa regler och fått fram konkreta resultat för kostnader och nyttan av rotationsreglering. Studien har även bidragit till att få fram mer konkret och specifik information som kan leda till intressant och bra vidare forskning för dessa regleringar, revisionsyrket, samhället och företagsekonomi i stort.

### **6.4 Förslag till vidare forskning**

Förslag och rekommendationer till vidare forskning är göra en undersökning om undantag eller dispens kan effektivisera eller göra regeln om byrårotation bättre. En annan rekommendation är att undersöka om rotationsreglerna om revisorsrotation och byrårotation kan anpassas bättre för att fungera mer effektivt eftersom det framkommer genom studien att det dels tar två till tre år för revisorer att ens komma in i en verksamhet och för att det dels ofta byts revisionsbyrå ändå efter sju år då den huvudansvarige revisorn roteras av och företagen inte ”orkar” byta hela revisionsbyrån sedan efter tre år igen vid byrårotationen. Det framgick också genom studien att det blir svårigheter eftersom många företag har dotterbolag i olika länder och där är det olika regler och då kan regler för detta genomarbetas för att regleringen ska kunna fungera bättre och effektivare.

## 7. Källförteckning

- Andersson, J., & Lidholm, S. (2019). Revisorsrotation: *Rotationsreglernas påverkan på revisornas oberoende, revisionskvalitet samt revisornas legitimitet*. (Examensarbete, Högskolan i Skövde, Skövde). Hämtad från <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1326357/FULLTEXT01.pdf>
- Arnold, D. F. S., Bernardi, R. A., & Neidermeyer, P. E. (1999). The effect of independence on decisions concerning additional audit work: A european perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(s-1), 45-67. doi:10.2308/aud.1999.18.s-1.45
- Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide. *International Review of Law & Economics*, 19(4), 513-531. doi:10.1016/S01448188(99)00022-8
- Blomkvist, P., Hallin, A., & Lindell, E. (2018). *Metod för företagsekonomer: Uppsats enligt 4-stegsmodellen* (Upplaga 1. ed.). Lund: Studentlitteratur
- Blouin, J., Grein, B. M., & Rountree, B. R. (2007). An analysis of forced auditor change: The case of former arthur andersen clients. *The Accounting Review*, 82(3), 621-650. doi:10.2308/accr.2007.82.3.621
- Bolagsverket. (2016). Nya regler om revisorer och revision. Hämtad 2020-04-01 från <https://bolagsverket.se/om/oss/nyheter/arkiv/2016/nya-regler-om-revisorer-och-revision1.13269>
- Bolagsverket. (2018). Företag av allmänt intresse. Hämtad 2020-05-04 från <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/fler/foretag-av-allmant-intresse-1.13271>
- Bolagsverket. (2019). Börsbolag. Hämtad 2020-05-02 från <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/borsbolag-1.17585>
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (Upplaga 3. ed.). Stockholm: Liber.

Carrington, T. (2014). *revision* (2. [utök. och uppdaterade] uppl. ed.). Malmö: Liber.

Church, B. K., Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2018). Auditor independence in the united states: Cornerstone of the profession or thorn in our side? *Accounting Horizons*, 32(3), 145-168. doi:10.2308/acch-52122

Dahlberg, M., & Belin, P. (2012). Byrårotation i Sverige–För eller emot? (Examensarbete, Högskolan i Gävle, Gävle). Hämtad från <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:548191/FULLTEXT01.pdf>

Daniels, B. W., & Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 78-82. doi:10.1016/j.racreg.2011.03.008

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. doi:10.2307/209510

*EtikU 13 Revisorsrotation* (FAR N 2018:2). Hämtad från FAR online: <https://www.faronline.se/dokument/e/etiku13/>

FAR AB. (2016). Så implementeras EU:s revisionspaket i Sverige. Hämtad 2020-05-04 från <https://www.far.se/nyheter/2016/maj/sa-implementeras-eus-revisionspaket-i-sverige2/>

GAO. (u.å.). About GAO. Hämtad 2020-05-04 från <https://www.gao.gov/about/>

Hai, P. T. (2016). The research of factors affecting the quality of audit activities: Empirical evidence in vietnam. *International Journal of Business and Management*, 11(3), 83. doi:10.5539/ijbm.v11n3p83

- Hai, P., Tu, C., & Toan, L. (2019). Research on factors affecting organizational structure, operating mechanism and audit quality: An empirical study in vietnam. *Journal of Business Economics and Management*, 20(3), 526-545.  
doi:10.3846/jbem.2019.9791
- Hartwig, F. (2018). *Redovisningsteorins grunder* (Upplaga 1. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2019). A current evaluation of independence as a foundational element of the auditing profession in the united states. *Current Issues in Auditing*, 13(1), P17-P27. doi:10.2308/ciia-52357
- Jackson, A.B., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008), Mandatory audit firm rotation and audit quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 5, pp. 420-437.  
<https://doi.org/10.1108/02686900810875271>
- Junaidi, Khasanah, N. N., & Nurdiono. (2016). the effects of company size, company risk and auditor's reputation on tenure: An artificial rotation testing. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 31(3), 247-259.  
doi:10.22146/jieb.23269
- Kamath, R., Huang, T., & Moroney, R. A. (2018). Auditor rotation and perceived competence and independence: The effect of fees and industry specialization. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 153-175. doi:10.2308/jiar-52227
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun* (3. [rev.] uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Köhler, A. G., Quick, R., & Willekens, M. (2016). The new European audit regulation arena: Discussion of new rules and ideas for future research: Editorial: The new European audit regulation arena. *International Journal of Auditing*, 20(3), 211-214. doi:10.1111/ijau.12078

Lilja, S., & Sandström, A. (2011). Obligatorisk byrårotation: *påverkan på revisorns oberoende och den finansiella stabiliteten*. (Examensarbete, Linnéuniversitetet, Kalmar). Hämtad från <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:937193/FULLTEXT01.pdf>

Lindberg, A., & Lindberg, J. (2017). Nu är det dags att rotera: *Sveriges anpassning till EU: s revisionspaket och dess betydelse för den framtida utformningen av revisionsarvodet*. (Examensarbete, Mälardalens Högskola, Eskilstuna). Hämtad från <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1146504/FULLTEXT01.pdf>

Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.  
doi:10.2308/accr.2003.78.3.779

Oberleitner, S. O. (2017). The impact of auditor rotation on audit quality: *A qualitative study conducted with audit companies and public listed companies located in Sweden*. (Examensarbete, Umeå universitet, Umeå). Hämtad från <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1152320/FULLTEXT01.pdf>.

Palm, V., Sultani, S., & Söderdahl, M. (2011). Inställningen till byrårotation: *En attitydundersökning bland noterade företag på Nasdaq OMX Stockholm*. (Examensarbete, Uppsala universitet, Uppsala). Hämtad från <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:427810/FULLTEXT01.pdf>

Pham, N. K., Duong, H. N., Quang, T. P., & Thuy, N. H. T. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429-447.  
doi:10.5296/ajfa.v9i1.10074

Proposition 2015/16:162. *Revisorer och revision*. [Elektronisk] Stockholm: Regeringen. Hämtad 20-04-01 från <https://www.regeringen.se/496716/contentassets/2753f205d3a84b75950fd1e626194eb9/revisorer-och-revision-prop.-201516162> [2016-04-07]

Revisorsinspektionen. (u.å.). Bli auktoriserad revisor. Hämtad 2020-05-04 från <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/>

Revisorsinspektionen. (u.å.). Om revisorsinspektionen. Hämtad 2020-05-04 från <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/>

Swallow, A., & Wahlén, E. (2019). Bör byrårotation införas på icke börsnoterade aktiebolag med revisionsplikt, för att säkra revisorns oberoende?: *En studie ur ett revisorsperspektiv*. (Examensarbete, Mittuniversitetet, Östersund).

Sohlberg, P., & Sohlberg, B. (2019). *Kunskapens former: Vetenskapsteori, forskningsmetod och forskningsetik* (Fjärde upplagan. ed.). Stockholm: Liber.

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. doi:10.1177/0148558X14544505

Williams, L. T., & Wilder, W. M. (2017). Audit firm perspective on audit firm rotation and enhancing independence: Evidence from PCAOB comment letters. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A22-A44. doi:10.2308/ciia-51563

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (Doktorsavhandling, Mittuniversitetet, Sundsvall). Hämtad från <http://miun.diva-portal.org/smash/get/diva2:1612/FULLTEXT01.pdf>

## 8. Bilagor

### 8.1 Bilaga 1

Nedan bifogas intervjuunderlaget som tillämpades under samtliga intervjuer.

**Syftet med denna studie är att undersöka vad rotationsreglernas kostnader och nytta består av.**

Frågeställningar vi haft i åtanke vid formulering av syfte:

- Vad består de ökade kostnaderna av och hur stora är de?
- Vad har rotationsreglerna för nytta?
- Överstiger kostnaderna nyttan?
- Behövs rotationsreglerna?

*Respondenter kommer att vara anonyma i studien.*

#### - Allmänt

- Vad har du för roll på företaget?
- Är du auktoriserad revisor?
- Hur många års erfarenhet har du inom branschen?

#### - Oberoende:

- Hur skulle du beskriva ”revisorns oberoende”?
- Efterlevs de lagar och standarder som finns för att bibehålla oberoendet?
- Är det någon gång det ofta blir riskerat?
- Hur länge kan man ha en klientrelation innan oberoendet riskeras?
- Hur länge brukar ni normalt ha en relation med samma klient?
- Vad anser du om långa klientrelationer samt korta klientrelationer?

#### - Rotationsregler:

- Hur skulle du förklara rotationsreglerna?
- Fungerar rotationsreglerna som de är/var tänkt att göra?



- Efterlevs rotationsreglerna som de ska?
- Har ni hunnit utföra en plan ännu för hur ni ska tackla denna reglering?
- Har denna reglering skapat positiva eller negativa effekter för branschen och hur har dessa skapats?
- Rotationsreglerna skapar förlorade/vinnande uppdrag, byter många arbetare/revisorer jobb på grund av detta?
- Hur arbetar ni kring konkurrensen som skapas av denna reglering?
- Vid vilket tillfälle anser du att du kan genomföra en så bra granskning som möjligt, förklara gärna oavsett val eller båda valen;
  - Då du arbetat med klienten under en längre tid?
  - Då du granskar en klients rapporter första gången?
- Vilken inverkan anser du att rotationsreglerna har på revisionen?
- Hur lång tid in i klientrelationen tar det tills du anser att du kan genomföra en bra granskning av klienten?

- **Kostnader och nytta:**

- Vad för sorts kostnader skapas av rotationsreglerna, vad är det för kostnader?
- Vem är det som får stå för dessa kostnader?
- Hur stor andel uppgår dessa kostnader till?
- Hur påverkar dessa regler kostnaderna för revisionsbolagen och klienter?
- Hur arbetar man kring dessa kostnader?
- Hur bringar rotationsreglerna nytta inom branschen?
- Fördelar med rotationsregler?
- Nackdelar med rotationsregler?
- Är kostnaderna jämförbara i relation till nyttan av denna reglering?
- Är rotationsregeln mer en kostnad eller en nytta för branschen? förklara gärna hur du tänker
- Borde den tvingande regeln om rotation tas bort eller är det bra om den är kvar?
- Skulle något kunna göra att reglerna förbättras eller effektiviseras på ett annat vis?

- Har ni vunnit mer än förlorat på detta?
- Har ni något övrigt ni vill tillägga som kan vara väsentligt för studien?

## 8.2 Bilaga 2

<b>Respondent</b>	<b>Revisionsbyrå</b>	<b>Intervjulängd</b>	<b>Intervjuform</b>
<b>1</b>	<b>Ernst &amp; Young AB</b>	<b>25 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>
<b>2</b>	<b>KPMG</b>	<b>58 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>
<b>3</b>	<b>KPMG</b>	<b>51 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>
<b>4</b>	<b>Ernst &amp; Young AB</b>	<b>26 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>
<b>5</b>	<b>Ernst &amp; Young AB</b>	<b>29 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>
<b>6</b>	<b>Deloitte</b>	<b>27 min</b>	<b>Videosamtal (zoom)</b>

*Tabell – egenkomponerad tabell angående intervjuinformation om samtliga respondenter.*