

REVISORSROTATION

Rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende, revisionskvalitet samt revisorns legitimitet.

AUDITOR ROTATION

The impact of the rotation rules on the auditor's independence, the audit quality and the auditor's legitimacy.

Examensarbete inom huvudområdet företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2019

Josefin Andersson
Sandra Lidholm

Handledare: Ann-Christine Mjölnevik
Examinator: Inga-Lill Johansson

Revisorsrotation

- Rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende, revisionskvalitet samt revisorns legitimitet

Examensrapport inlämnad av Josefin Andersson och Sandra Lidholm till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

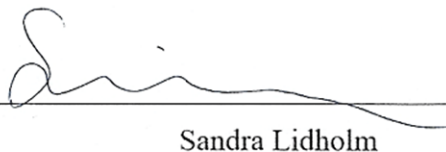
[2019-06-13]

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____


Josefin Andersson

Signerat: _____


Sandra Lidholm

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Ann-Christine Mjölnevik som under denna period har gett betydande vägledning för studien. Vi vill även tacka de revisorer som trots sin hårda arbetsbelastning ville medverka i denna studie. Er medverkan har varit ovärderlig!

Skövde, 2019

Josefin Andersson och Sandra Lidholm

Sammanfattning

Bakgrund: Tidigare forskning visar både för- och nackdelar med rotationsregler för revisorer. Vissa menar att revisorns oberoende och revisionskvaliteten stärks i samband med rotationsregler då revisorn inte får en nära relation med sin klient. Samtidigt anger andra forskare att revisorns oberoende och revisionskvaliteten blir sämre då rotationsregler tillämpas. En revisor ska oavsett uppdrag alltid revidera utifrån god revisorssed och alltid vara oberoende vid sina uppdrag. Tidigare forskning anger att revisorns oberoende ses som en professionell tillgång, om en revisor agerar oaktsamt skulle detta påverka revisorns legitimitet och förtroendet för revisorer kan därmed ifrågasättas av samhället.

Problemformulering: Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisorns oberoende? Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisionskvaliteten?

Syfte: Studiens syfte är att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar kring rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Studien kommer också bidra med förståelse för hur relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Då det är relationen som studeras kommer vänskapshotet inom den lagstadgade analysmodellen att beskrivas.

Metod: Sju intervjuer med påskrivande revisorer på mindre eller medelstora revisionsbyråer har genomförts. De intervjuade revisorerna har valts genom ett strategiskt urval för att bidra med förståelse om det valda området.

Resultat och slutsats: Studien visar att rotationsregler inte påverkar revisorns faktiska oberoende men att det påverkar revisorns synbara oberoende, vilket innebär att reglerna stärker samhällets förtroende för revisorer. Rotationsregler kan också förbättra revisionskvaliteten då en revisor som haft ett uppdrag under flera års tid kan utföra granskningen av slentrian och inte är uppmärksam. Dock tyder studiens resultat på att rotationsregler kan försämra revisionskvaliteten under det första året av ett uppdrag eftersom en revisor bör ha kunskap om klientens verksamhet för att kunna utföra revisionen med hög kvalitet.

Nyckelord: Revisor, Revisorns oberoende, Revisionskvalitet, Rotationsregler, Revisorns legitimitet, Etik kod.

Abstract

Background: Research has shown both advantages and disadvantages of rotation rules for auditors. Some argue that the auditor's independence and the audit quality are strengthened in connection with rotation rules, since the auditor does not get a close relationship with clients. At the same time, other researchers indicate that the auditor's independence and the audit quality will deteriorate when rotation rules are applied. An auditor must, regardless of assignment, always revise on the basis of good auditing practice and always be independent in the assignments. Research indicates that the auditor's independence is seen as a professional asset, if an auditor acts negligently, this would affect the auditor's legitimacy, and confidence in auditors can thus be questioned by society.

Questions: What impact does rotation rules have on the auditor's independence? What impact does rotation rules have on the audit quality?

Purpose: The purpose of the study is to contribute, from a legitimacy perspective, the perceptions of auditors on the impact of the rotation rules on the auditor's independence and the audit quality. The study will also contribute with an understanding of how the relationship between auditor and client affects the auditor's independence and the audit quality. When it is the relationship being studied, the friendship threat within the statutory analysis model will be described.

Method: Seven interviews with authorized auditors in small or medium-sized auditing firms have been conducted. The interviewed auditors have been chosen through a strategic selection to contribute with understanding of the chosen area.

Results and conclusion: The study shows that rotation rules do not affect the auditor's independence in fact, but that it affects the auditor's independence in appearance, which strengthens society's confidence in auditors. Rotational rules can also improve the audit quality as an auditor who has had an assignment for several years can carry out the auditing by routine and not be attentive enough. However, the study's results suggest that rotation rules may impair the audit quality during the first year of an assignment because an auditor should have knowledge of the client's activities in order to perform the audit with high quality.

Keywords: Auditor, Auditor independence, auditing quality, audit firm rotation, legitimacy for auditors, ethics code.

Innehåll

Förkortningar och definitioner	8
1 Inledning.....	9
1.1 Problembakgrund	9
1.2 Problemdiskussion.....	11
1.3 Problemformulering	13
1.4 Syfte.....	13
1.5 Målgrupp	13
1.6 Avgränsning	13
2 Referensram	14
2.1 Revisorns Oberoendeprövning – Den lagstadgade analysmodellen.....	14
2.2 Rotationsregler	15
2.3 Revisorns oberoende	16
2.4 Revisionskvalitet	17
2.5 Legitimitetsteorin	17
2.6 Analysmodell.....	19
3 Metod	22
3.1 Metodansats	22
3.2 Kvalitativ metod	23
3.3 Litteraturgenomgång	23
3.4 Datainsamling	24
3.5 Val av intervjupersoner	26
3.6 Etiska överväganden.....	27
3.7 Bearbetning.....	28
3.8 Analysmetod.....	28
3.9 Studiens trovärdighet.....	30
3.10 Metodkritik	31
4 Empiri.....	32
4.1 Medverkande revisorer	32

4.2	Intervjuer	32
4.3	Sammanfattning av Empiri.....	43
5	Analys.....	45
5.1	Rotationsregler.....	45
5.2	Revisorns oberoende.....	46
5.3	Revisionskvalitet	47
5.4	Revisorns legitimitet.....	48
5.5	Sammanfattning analys.....	49
6	Slutsatser	51
6.1	Slutsatser.....	51
6.2	Studiens bidrag	52
6.3	Studiens begränsningar.....	53
6.4	Etiska och samhällliga reflektioner.....	54
6.5	Förslag till vidare studier	54
7	Referenser.....	55
8	Bilagor.....	58
8.1	Bilaga 1 – Intervjuguide	58
8.2	Bilaga 2 – Mailutskick.....	59
8.3	Bilaga 3 – Påminnelseutskick.....	60
8.4	Bilaga 4 – Individuella reflektioner	61

Förkortningar och definitioner

IESBA - International Ethics Standards Board For Accountants är ett oberoende organ som utvecklar och fastställer etiska standarder och andra uttalanden för revisorer i hela världen (IFAC, u.d.).

Företag av allmänt intresse - Företag av allmänt intresse är börsnoterade företag och vissa finansiella företag. De företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, banker och kreditmarknadsföretag, vissa värdepappersbolag och försäkringsföretag (Bolagsverket, 2018).

Påskrivande revisor - Den påskrivande revisorn är den revisor som har det största ansvaret och bär den största risken vid ett revisionsuppdrag. Denna person kan ingå i ett revisionsteam eller ensam revidera en organisation (Carrington, 2014, s. 216). Revisorn blir påskrivande genom att antingen vara godkänd eller auktoriserad. Yrkestiteln påskrivande revisor uppfylls då revisorn avlagt sin revisorsexamen, examen säkerställer att personen i fråga har teoretiska kunskaper för att utöva lagstadgad revision (FAR AB, 2019).

RI - Revisorsinspektionen är en expertmyndighet som styrs av regeringen. Myndigheten hanterar frågor om revisorer och revision samt att de ska säkerställa utvecklingen av god revisorssed och god revisionsd. De verkar också för att revisorer i Sverige ska upprätthålla en hög kvalitet som motsvarar de yrkesetiska kraven (Revisorsinspektionen, u.d.).

1 Inledning

I detta kapitel beskrivs bakgrunden till studien och problemdiskussionen. Vidare redogörs för studiens forskningsfrågor, syfte, målgrupp och avgränsning.

1.1 Problembakgrund

“Varumärket revision och vad det står för måste värnas. Ambitionen om etik och föresatser om att arbeta i samhällets intresse måste prägla byråns hela verksamhet. När det gäller förtroende hänger nämligen allt ihop.

Vad en gör påverkar bilden av alla”.

- Per Johansson, myndighetschef, Revisorsinspektionen 2018

Johansson (2018) uttrycker betydelsen av revisionens allmännyttan och att de revisorer som åsidosätter samhällets intresse vid revision i sin tur påverkar förtroendet för branschen. En revisors moral och personliga värderingar påverkar hur denne utövar sitt yrke i praktiken. Om dessa faktorer påverkar revisionen negativt skulle det i sin tur innebära att en revisor inte upptäcker eller ignorerar felaktigheter.

En revisor är oberoende då revisorn utför revisionsuppdrag med opartiskhet och självständighet samt är objektiv vid ställningstaganden (Diamant, 2004). Revisorns oberoende har sedan en lång tid tillbaka varit ett omdebatterat område då det uppkommit revisionskandaler som exempelvis Kreugerkraschen, Worldcom och Enron.

Revisorernas handlingar upplevdes som felaktiga och bidrog till att revisorns oberoende ifrågasattes (Wines, 2011). Europaparlamentet och rådets förordning antog år 2014 ett revisionspaket med bestämmelser som syftade att stärka revisorns oberoende, revisionskvaliteten samt revisorns förtroende från samhället. En av de mest diskuterade och uppmärksammade bestämmelserna i revisionspaketet är rotationsreglerna.

Utformandet av denna bestämmelse har gjorts för att säkerställa att en revisor inte reviderar ett företag av allmänt intresse under en lång tid, detta skulle bland annat uppfyllas genom revisorsrotation. Revisorsrotation gäller när företag av allmänt intresse har en personvald revisor. Denne får då agera som revisor i max sju år och efter denna tidpunkt inte åta sig uppdrag för samma klients räkning på fyra år (Justitiedepartementet, Regeringen, 2016).

Europeiska Unionens (EU) ministerråd antog i april år 2014 revisionspaketet som främst behandlade revision i företag av allmänt intresse. I Sverige började revisionspaketet gälla först i juni år 2016 (FAR AB, 2016). Regeringen anger i sin proposition till riksdagen att ändringarna i bestämmelserna för revisorer och revision ska införas för att öka allmänhetens förtroende för revisionen genom att stärka revisorns oberoende samt revisionskvaliteten (Justitiedepartementet, Regeringen, 2016).

Revisionens faktiska syfte är att utföra en oberoende granskning av en organisations verksamhet. I vissa fall anses revisionen bidra till en så pass säker försäkran att organisationer som egentligen inte behöver ha en revisor har det ändå (Haapamäki, 2018). En revisor ska vid granskningsuppdrag bland annat beakta regleringen kring oberoendet i 20–21 §§ Revisorslagen (2001:883). Bestämmelsen medför att revisorn ska göra en bedömning enligt den lagstadgade analysmodellen. Detta innebär att hot som egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap samt skrämnel ska bedömas (FAR AB, u.d.). Om något av dessa hot uppstår ska en revisor inte utföra ett revisionsuppdrag. Revisionen får inte påverkas av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan revisorn, nätverket kring revisorn och den granskade organisationen (Moberg, Valentin, & Åkersten, 2014).

Enligt Revisorsinspektionen (RI) ska påskrivande revisorer även följa god revisorssed. God revisorssed benämns i lagar, yrkesetiska regler samt praxis och den utvecklas internationellt samt nationellt i samband med övriga förändringar inom branschen och i samhället. RI menar att den internationalisering som skett inom revisionsbranschen har påverkat kraven på revisorer (Revisorsinspektionen, 2018). Samsonova-Taddei och Siddiqui (2016) hävdar att det är problematiskt för en revisor att tyda vad som är rätt ur ett etiskt perspektiv då revisorn ska förhålla sig till lagar och etik samt uppfylla kundens behov. I ett allmänt uttalande beskrev RI betydelsen av etikkoden för god revisorssed och hur en revisor bör tänka när de granskar (Revisorsinspektionen, 2018). Etikkoden innehåller bland annat regler kring revisorns oberoende vilket återfinns under avsnitt 290 (IFAC, 2016). En revisor är oberoende då denne handlar i enlighet med god revisorssed där både etikkoden och lagstadgade regler beaktas (Revisorsinspektionen, 2018).

1.2 Problemdiskussion

Utformandet av rotationsreglerna har gjorts för att säkerställa att en revisor inte reviderar ett företag av allmänt intresse under en lång tid, detta skulle bland annat uppfyllas genom revisorsrotation (Köhler, Quick, & Willek, 2016). Revisorer som innehar ett uppdrag under flera år får djupare kunskap om klienten samt kan etablera vänskapsrelationer med företagsledningen, detta kan innebära att vänskapshot uppstår. Dessa situationer kommer bland annat att påverka revisionskvaliteten negativt (Eklöv Alander, 2019). DeAngelo (1981) menar att en revisor som är oberoende också ökar kvaliteten på revisionen. Det finns tidigare forskning som anger att oberoendet är en grundläggande faktor för att revision ska kunna utföras (Sharaf & Mautz, 1961) samt att revisorns oberoende bedöms vara en tillgång och bidra till revisorers professionalitet (Wines, 2011).

Syftet med rotationsreglerna går att identifiera i en studie av Power (2003), där reglerna ansågs vara ett tillvägagångssätt för att stärka legitimiteten hos en revisor då denna åtgärd blir synlig utåt. En synlig åtgärd utåt liknar revisorns synbara oberoende. Om en revisor uppfattas som oberoende av sin omgivning samt om omgivningen känner ett förtroende för den genomförda revisionen kan revisorns synbara oberoende stärkas (Diamant, 2004). För att uppnå legitimitet ska en organisation verka i enlighet med samhällets förväntningar (Dowling och Pfeffer, 1975; O'Donovan, 2002). Ett oaktsamt handlande med hänsyn till oberoendet skulle därför tendera att påverka revisorers legitimitet negativt (Wines, 2011; Power, 2003) vilket i sin tur påverkar samhällets förtroende för revisorer (Dowling och Pfeffer, 1975; O'Donovan, 2002).

För att en revisor ska behålla sin förtroendeställning är det enligt Junaidi, Hartono, Suwardi, Miharjo, och Hartadi (2016) nödvändigt med rotationsregler då långvariga relationer mellan revisor och klient kan försämra oberoendet. Även Crockett och Ali (2015) menar att långvariga relationer mellan revisor och klient kan försämra revisorns oberoende. Om oberoendet försämras kommer även revisionskvaliteten påverkas negativt vilket kan leda till att samhället förlorar förtroendet för revisorer. Dock menar Williams och Wilder (2017), Roebuck, Moldrich och Jacksons (2008) samt Sharaf och Mautz (1961) att det finns andra effekter av rotationsregler. Williams och Wilder (2017) anger att forskare inom området har uttalat att en lång relation mellan revisor och klient stärker revisorns oberoende och kvaliteten i revisionen. De menar även att revisionen är sämre

vid de första åren av relationen. Detta är även något som går att identifiera i Roebuck, Moldrich och Jacksons (2008) studie. De hävdar att rotationsregler skulle innebära att revisionskvaliteten försämras och att felaktigheter i revisionen är fler vid revisorns första granskningsperiod. Sharaf och Mautz (1961) menar att en revisor som granskar en klients finansiella rapporter under en längre period får en bättre förståelse för klientens processer och risker. En ökad förståelse kan dock bidra till att revisorn inte utför granskningen oberoende.

Även om rotationsreglerna endast berör de revisorer som reviderar företag av allmänt intresse omfattas övriga revisorer likväl av den reglering som behandlar revisorns oberoende (IFAC, 2016). En revisor ska oavsett uppdrag tillämpa gällande lagstiftning, yrkesetiska regler och praxis för att upprätthålla god revisorssed. Bestämmelser som inte är lagstadgade lämnar större frihet till revisorerna då de ska tolka, utifrån egen förmåga, hur det är tänkt att de ska förhålla sig till vissa situationer (Revisorsinspektionen, 2018). Som Johansson (2018) uttryckte i sin debattartikel påverkar en revisors misstag i slutändan hela branschen. Han menar också att det inte är revisorns förmåga att tillämpa lagar och regler som brister utan att det snarare är revisorns moral och personliga värderingar. Detta nämner även Samsonova-Taddei och Siddiqui (2016) i sin forskning, där de menar att flertalet faktorer påverkar en revisors agerande. Revisorn ska verka för allmänintresset samtidigt som revisorn ska generera inkomst och tillgodose klientens behov, detta skapar högre krav på revisorns förmåga att förstå vad som är etiskt rätt (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016).

Utifrån tidigare motivering av problembakgrund och problemdiskussion är det intressant att studera vilka uppfattningar påskrivande revisorer har på rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende. Då revisorns oberoende påverkar revisionskvaliteten är det också intressant att studera påskrivande revisorers uppfattningar på rotationsreglernas påverkan på revisionskvaliteten. Rotationsreglerna syftar bland annat till att stärka samhällets förtroende om att en revisor är oberoende vid granskningsuppdrag. Tidigare forskning anger att reglerna skulle kunna påverka revisorns legitimitet och att legitimiteten bland annat påverkas av revisorns oberoende och revisionskvaliteten. På grund av denna påverkan och att en revisor verkar för samhällets intresse är det intressant att studera insamlad empiri ur ett legitimitetsperspektiv.

1.3 Problemformulering

- Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisorns oberoende?
 - Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisionskvaliteten?

1.4 Syfte

Studiens syfte är att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar kring rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Studien kommer också bidra med förståelse för hur relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Då det är relationen som studeras kommer vänskapshotet inom den lagstadgade analysmodellen att beskrivas.

1.5 Målgrupp

Studien anses främst vara av intresse för de revisorer som i framtiden kan beröras av dessa regler då de exempelvis reviderar för en klient som uppfyller kraven för rotation eller om reglerna utvecklas för mindre bolag. Studien kan även vara intressant för exempelvis studenter inom revisionsområdet då våra informanternas kunskap och erfarenhet skapar förståelse.

1.6 Avgränsning

Studien är avgränsad till att endast studera påskrivande revisorers uppfattningar och kunskap på mindre eller medelstora revisionsbyråer. Studien kommer inte att ta hänsyn till vart revisorerna befinner sig geografiskt eller deras ålder. Då studien främst problematiserar relationen mellan revisor och klient har endast vänskapshotet i den lagstadgade analysmodellen för oberoendet studerats. Revisorerna som medverkat i denna studie tillämpar i dagsläget inte rotationsreglerna. Denna avgränsning har gjorts för att bidra med förståelse för hur de uppfattar att en sådan bestämmelse skulle påverka dem i praktiken. Rotationsreglerna innefattar byrårotation samt revisorsrotation. Då det i denna studie är revisorn som individ som bidrar med förståelse har rotationsreglerna avgränsats till endast revisorsrotation.

2 Referensram

I detta kapitel beskrivs först den lagstadgade analysmodellen som är obligatorisk för revisorer att använda vid revisionsuppdrag. Det är av betydelse att skapa förståelse för vänskapshotet i modellen då det i denna studie är detta hot som vidare studeras vid insamlad empiri. Därefter definieras och beskrivs studiens nyckelbegrepp utifrån tidigare forskning inom området, vilket bidrar till förståelse om hur rotationsreglerna inverkar på revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Sedan beskrivs legitimitetsteorin och revisorns legitimitet, dessa används till att analysera insamlad empiri och uppfylla studiens syfte. Slutligen presenteras en egenkomponerad analysmodell utifrån tidigare forskning, modellen används för att bidra med en djupare förståelse för insamlad empiri.

2.1 Revisorns Oberoendeprövning – Den lagstadgade analysmodellen

Revisorns oberoendeprövning, den lagstadgade analysmodellen, anger när en revisor ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag. Övriga omständigheter som påverkar revisorns oberoende är om det förekommer jäv (FAR AB, u.d.). Enligt 9 kap 17§ Aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor avsäga sig uppdrag om denne äger aktier i klientens bolag, är med i klientens företagsledning, är anställd hos klienten, har en nära relation med någon i klientens företagsledning eller yrkesmässigt biträder med klientens grundredovisning. Oberoendeprövningen innebär identifiering av eventuella omständigheter som kan utgöra hot mot revisorns oberoende och om det finns anledning att ifrågasätta revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet.

Den lagstadgade analysmodellen ska användas av revisorer inför varje enskilt revisionsuppdrag för att garantera att det inte finns omständigheter kring uppdraget som kan påverka revisorns oberoende. Modellen syftar till att säkerställa att revisorn är opartisk, självständig och objektiv inför varje enskilt uppdrag. Om några av de hot eller omständigheter som beskrivs i analysmodellen föreligger ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. En revisor ska identifiera eventuella omständigheter som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. De hot som den lagstadgade analysmodellen belyser är *egenintressehot*, *självgranskningshot*, *partsställningshot*, *vänskapshot* och *skrämshot* (FAR AB, u.d.). Denna studie kommer enbart belysa vänskapshotet då bland annat Junaidi et al. (2016), Crocket och Ali (2015), Sharaf och

Mautz (1961), Williams och Wilder (2017) samt Wines (2011) nämner att relationen mellan revisor och klient är av betydelse eftersom det påverkar en revisors oberoende samt revisionskvaliteten på olika sätt. Vänskapshot uppstår då en revisor eller någon i dennes nätverk har en nära personlig relation till klienten. Detta kan medföra att revisorn har en välvillig inställning till klientens intressen, vilket minskar förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Den nära personliga relationen kan grunda sig i att revisorn har nära kontakt eller personlig relation till någon i klientens styrelse, VD eller någon annan ledande befattningshavare i verksamheten. Relationen kan yttra sig genom en längre vänskap, social kontakt eller om revisorn utfört yrkesmässiga uppdrag åt klienten under en lång tid (FAR AB, u.d.).

Eklöv Alander (2019) uttrycker att det diskuterats kring hur en revisors oberoende kan stärkas genom att begränsa revisionsuppdragets tid, det vill säga genom reglerna kring rotation. Revisorer som innehar ett uppdrag under flera år riskerar att utsättas för vänskapshot, då de får en djupare förståelse om klienten samt kan etablera vänskapsrelationer med företagsledningen. Detta kan bland annat påverka revisionskvaliteten negativt (Eklöv Alander, 2019).

2.2 Rotationsregler

Europaparlamentet antog i april år 2014 nya EU-direktiv och EU-förordningar med regler angående revisorer och revision. Dessa syftar till att stärka revisorns oberoende och revisionskvaliteten. En av bestämmelserna i förordningen är rotationsreglerna, där det huvudsakliga syftet bland annat är att öka oberoendet, integriteten och objektiviteten hos revisorer. Utformandet av denna bestämmelse har gjorts för att säkerställa att en revisor inte reviderar ett företag av allmänt intresse under en lång tid (Köhler, Quick, & Willek, 2016).

I en studie av Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) analyseras rotationsreglernas effekter på revisionskvaliteten. De som förespråkar rotation menar att det förhindrar att revisorns oberoende påverkas negativt samt att revisionskvaliteten ökar. De hävdar att rotationsregler medför att en revisor som reviderar en klient för första gången är mer objektiv då denne inte är bekant med klienten. Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) beskriver även att revisorer upplever det väsentligt att ha kunskap om sina klienter eftersom de behöver vara kundspecifika. De menar att ett obligatoriskt rotationskrav för

revisorer skulle innebära att kvaliteten försämras då revisorerna inte har kunskap om klientens verksamhet. De hävdar att felaktigheter i revisionen är fler vid revisorns första granskningsperiod då revisorn ännu inte blivit bekant med klientens verksamhet (Roebuck, Moldrich, & Jackson, 2008). Junaidi et al. (2016) finner att en längre relation mellan revisor och klient har en negativ effekt på revisorns oberoende. I sin studie fann de att efter en uppdragstid på sex år hotas revisorns oberoende, de menar att det därför är nödvändigt med en obligatorisk rotationsregel. Enligt Williams och Wilder (2017) finns det dock forskare som uttrycker att revisorns oberoende försämras i samband med rotationsregler. De hävdar att revisionen är sämre under de första åren av ett granskningsuppdrag samt att en lång relation mellan revisor och klient stärker revisionskvaliteten och revisorns oberoende (e.g., Carcello och Nagy 2004; Ghosh och Moon 2005; Blouin, Grein, och Rountree 2007).

2.3 Revisorns oberoende

Som tidigare nämnts är revisorns oberoende inte endast lagstadgat, det är också ett område som berörs av yrkesetiska regler, praxis och normer. Enligt Wines (2011) är det svårt att få en lättförståelig och exakt definition på revisorns oberoende då det är ett mångsidigt begrepp. Diamant (2004) uttrycker att oberoendet innebär att någon agerar självständigt i relation till någon annan. En anledning till att revisorn måste vara oberoende är på grund av att det inte går att lita på att en organisations ledning kan utföra korrekta och sanningsenliga rapporter på egen hand (Lambert, 2001). Revisorns granskning ger även ett skydd mot felaktigheter i en organisations finansiella rapporter (Crockett & Ali, 2015).

Om revisorn inte reviderar utifrån en oberoendeställning kommer revisionskvaliteten att försämras. Detta kan i sin tur leda till att organisationer går i konkurs, investerare förlorar sina pengar och att samhället förlorar förtroendet för revisorer (Crockett & Ali, 2015). Sharaf och Mautz (1961) menar att oberoendet är grundläggande inom revision vilket ställer höga krav på integriteten samt att en revisor måste vara medveten om en mängd olika faktorer som kan påverka oberoendet. De hävdar att en revisor som granskar en organisations finansiella rapporter under en längre period får bättre förståelse för klientens processer och risker. Dock får revisorn inte ha för nära relation med klienten då detta kan bidra till att relationen förändras och att revisorn då inte granskar företaget med ett oberoende (Sharaf & Mautz, 1961). Det kan vara svårt för revisorerna att effektivt

överväga och utvärdera sitt oberoende, speciellt vid gränsöverskridande situationer där revisorn är osäker i sitt agerande. Osäkerheten kan bero på att revisorns egen tolkning av oberoendet skiljer sig från hur andra revisorer hade bedömt en liknande situation (Wines, 2011). Problematiken grundar sig bland annat i det faktum att en revisor ska fatta beslut och verka för allmänintresset samtidigt som revisorn ska generera inkomst via sina tjänster och tillgodose klientens behov. Detta kan i sin tur bidra till att bedömningen påverkas och att revisorn inte handlar etiskt rätt i en viss situation på grund av att alla faktorer ska beaktas (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016).

Revisorns oberoende består av två olika delar, dessa är faktiskt oberoende samt synbart oberoende. Faktiskt oberoende beskriver vilken attityd som revisorn har till sitt uppdrag och är inriktat på revisorns förhållningssätt och egen syn på det enskilda uppdraget (Diamant, 2004). Vid oberoendeprovningen innebär det att revisorn behöver vara objektiv, opartisk samt ha integritet och frihet från intressekonflikter. Det synbara oberoendet anger hur samhället upplever revisorns oberoende (Wines, 2011). Om omgivningen känner ett förtroende för den genomförda revisionen kan revisorns synbara oberoende stärkas (Diamant, 2004).

2.4 Revisionskvalitet

Som Crocket och Ali (2015) nämner kommer revisionskvaliteten att försämrans om en revisor inte reviderar utifrån en oberoendeställning. Revisionskvalitet är ett komplext begrepp som inte kan begränsas till endast en definition (Francis, 2011). DeAngelo (1981) menar att definitionen av revisionskvalitet innehåller två betydande delar, kompetensen och oberoendet hos revisorn. Revisorns kompetens är det som påverkar om och hur revisorn upptäcker felaktigheter i kundens bokföring. Oberoendet grundar sig i om revisorn kommer att korrigera och avslöja eventuella felaktigheter i revisionsberättelsen. Revisorns kompetens och oberoende är önskvärda egenskaper hos en revisor och ju mer kompetent och oberoende revisorn är, desto högre blir kvaliteten på revisionen (DeAngelo, 1981).

2.5 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin innebär att en organisation eftersträvar att verka inom de gränser och normer som samhället anser vara legitimt, med andra ord att verka i enlighet med samhällets förväntningar (Deegan, 2013). Legitimitetsteorin grundar sig i antagandet om

att det finns ett socialt kontrakt mellan organisationen i fråga och samhället där organisationen är verksam. Det sociala kontraktet är svårdefinierat och består av två typer av förväntningar som samhället har, vilka är implicita och explicita. De implicita förväntningarna är exempelvis oreglerade förväntningar från samhället medan de explicita förväntningarna exempelvis kan vara lagstadgade bestämmelser. Ett socialt kontrakt finns inte i pappersform utan bygger på den uppfattning som varje enskild organisation har om vad de tror att samhället förväntar sig av dem. Denna uppfattning är viktig att ha förståelse för då det påverkar en organisations agerande (Deegan, 2013).

2.5.1 Legitimitet för revisorer

Att vara revisor är en form av profession då denne besitter specifik kunskap inom området på grund av den utbildning som krävs för yrket. Professionen grundar sig i att andra individer inte har samma kunskap och att dessa därmed behöver lita på att revisorn utför sitt arbete med hög kvalitet (Broberg, 2013). Enligt Power (2003) medför revisionen att en revisor kan tilldelas legitimitet då arbetet som revisorn utför är synligt utåt. Revisorns legitimitet kan dock påverkas negativt av en synlig åtgärd utåt om revisorn har handlat oaktsamt. Det synliga arbetet kan kopplas till det synbara oberoendet som innebär hur intressenter och samhället bedömer revisorns oberoende (Wines, 2011). Då det är den slutgiltiga granskningen som bedöms är därför revisionskvaliteten väsentlig för revisorns legitimitet (Power, 2003; Wines, 2011). Revisionskvalitet är komplicerat att definiera som "bra revision" eller "dålig revision" (Francis, 2011) då de parter som tar del av granskningen har olika synsätt på vad som anses vara bra eller dåligt. Samhället kan se en reviderad finansiell rapport som en anledning till att högre revisionskvalitet uppstår då de förmodar att felaktigheter är uteslutna. Revisorn som utför revisionen kan dock bedöma kvaliteten med hänsyn till om denne har uppfyllt de punkter som krävs enligt revisorns metod vid granskning (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013). På grund av de olika synsätten påverkar detta även om en revisor bedöms vara legitim eller inte (Knechel, et al., 2013; Power, 2003). Oberoendet och kompetensen hos revisorer är enligt DeAngelo (1981) de egenskaper som förklarar revisionskvaliteten. Då oberoendet ses som revisorns professionella tillgång skulle ett oaktsamt handlande påverka revisorn negativt (Wines, 2011; Crockett & Ali, 2015) vilket i sin tur påverkar legitimiteten (Power, 2003).

Enligt Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) finns det forskning som menar att ett obligatoriskt rotationskrav för revisorer stärker oberoendet. En revisorsrotation är enligt Power (2003) ett tillvägagångssätt för att stärka legitimiteten hos revisorerna då denna åtgärd blir synlig utåt. Detta synsätt belyser även Wines (2011) studie, som menar att revisorer behöver övertyga sin omgivning om sitt oberoende och sin kompetens för att skapa en efterfrågan på revisionstjänsterna.

2.6 Analysmodell

Studiens syfte är att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar kring rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Studien kommer också bidra med förståelse för hur relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Då det är relationen som studeras kommer vänskapshotet inom den lagstadgade analysmodellen att beskrivas.

För att illustrera de centrala begreppen som är kopplade till studiens forskningsfrågor och syfte har en analysmodell framställts utifrån tidigare forskning. Nedan presenteras studiens egenkomponerade analysmodell som används för att analysera den insamlade empirin. Modellen förmedlar hur de centrala nyckelbegreppen förhåller sig till varandra samt hur de påverkar varandra. För att skapa förståelse för vardera nyckelbegrepp har vi valt att definiera dessa. De nyckelbegrepp som presenterats i studiens referensram är *rotationsregler*, *revisorns oberoende*, *revisionskvalitet* samt *revisorns legitimitet*.

Begreppens definitioner baseras på tidigare forskning och utgör en grund för den kunskap som studien bidrar med. Tidigare forskning kring rotationsregler har beskrivits för att skapa en förståelse för reglernas syfte och vilken påverkan de anses ha. För att förstå rotationsreglernas huvudsakliga syfte med att stärka revisorns oberoende och revisionskvaliteten har forskning kring dessa begrepp också beskrivits. Slutligen har forskning kring legitimitet beskrivits för att skapa förståelse för revisorns legitimitet samt om rotationsreglerna påverkar legitimiteten.

Rotationsregler

Rotationsreglerna infördes för att stärka revisorns oberoende, revisionskvaliteten och för att en revisor inte ska revidera ett företag av allmänt intresse under en lång tid (Köhler, Quick, & Willek, 2016). Tidigare forskning som presenterats i referensramen (kapitel 2)

uttrycker varierande resultat för rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten.

Denna studie kommer bidra med förståelse för hur påskrivande revisorer upplever att relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende. Då denna studie endast fokuserar på vänskapshotet i den lagstadgade analysmodellen för revisorns oberoendeprövning är det betydande att få förståelse för relationen mellan revisor och klient. Detta på grund av att det är relationen som påverkas och förkortas ur en tidsaspekt vid tillämpning av rotationsregler. Studien vill skapa förståelse för hur länge informanterna anser att en revisor kan anta ett revisionsuppdrag hos en klient utan att oberoendet ska utmanas samt när de anser att de genomför en så bra granskning som möjligt.

Revisorns oberoende

Analysmodellen utgår från tidigare forskning samt syftet med införandet av reglerna som anger att rotationsreglerna påverkar revisorns oberoende. Då denna studie bidrar med förståelse för hur revisorns oberoende påverkas av relationen mellan revisor och klient är det av betydelse att informanterna beskriver hur de upplever sitt oberoende och hur de arbetar för att inte få en för nära relation till sina klienter. För att en revisor ska vara oberoende måste denne vara objektiv och agera opartiskt vid granskningsuppdrag. Detta oberoende benämns som det faktiska oberoendet, som består av revisorns integritet samt den attityd som revisorn har gentemot ett uppdrag (Diamant, 2004).

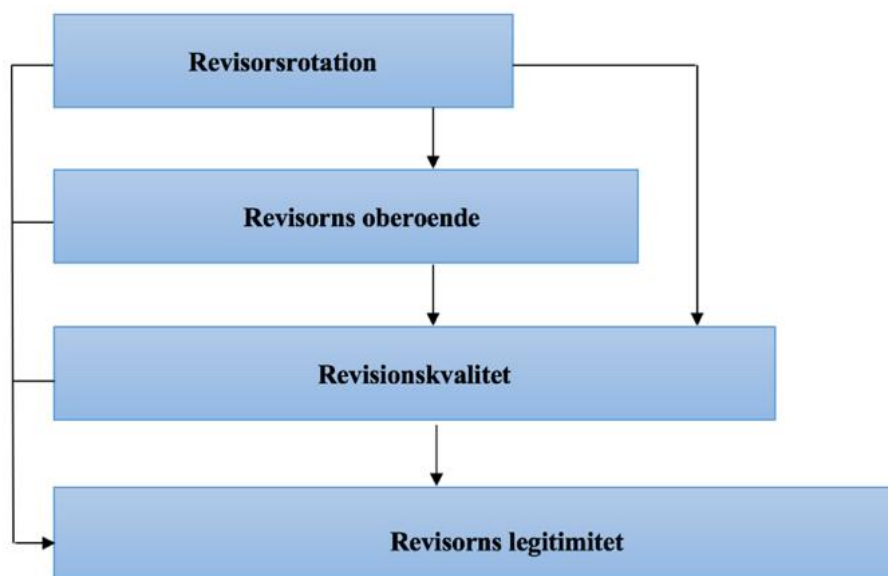
Revisionskvalitet

Modellen utgår från tidigare forskning som presenterats där rotationsreglerna och revisorns oberoende förväntas påverka revisionskvaliteten. I denna studie definieras revisionskvalitet utifrån DeAngelo (1981) som menar att revisorns kompetens och oberoende är de två betydande delarna. Forskaren menar att det bidrar till att felaktigheter upptäcks och att felaktigheter hanteras på ett lämpligt sätt. Denna studie vill därför få förståelse för vad informanterna anser bidra till en ökad revisionskvalitet.

Revisorns legitimitet

Slutligen studeras om revisorns legitimitet påverkas av ovan nämnda nyckelbegrepp. Då oberoendet ses som revisorns professionella tillgång skulle ett oaktsamt handlande

påverka revisorn negativt (Wines, 2011; Crockett & Ali, 2015) vilket i sin tur påverkar revisorns legitimitet. En obligatorisk rotationsregel är ett tillvägagångssätt för att stärka legitimiteten hos revisorerna då denna åtgärd blir synlig utåt (Power, 2003). Detta liknar det synliga oberoendet då en revisor enligt Wines (2011) behöver övertyga sin omgivning om sitt oberoende och sin kompetens för att skapa en efterfrågan på revisionstjänsterna. Denna studie ämnar till att skapa förståelse för vad legitimitet innebär för informanterna i deras yrke. Informanterna kommer även bidra med förståelse om rotationsreglerna anses ha någon påverkan på revisorns legitimitet samt om legitimiteten styrs av implicita eller explicita förväntningar.



Figur 1; Egenkomponerad analysmodell

3 Metod

I detta kapitel presenteras studiens metodval för att kunna besvara valda forskningsfrågor. De metodval som presenteras är vilka informanter som denna studie inkluderat, hur insamling av data genomförts och hur insamlad data bearbetats. Kapitlet redogör även vilken litteraturgenomgång som genomförts och hur vi har förhållit oss till olika faktorer för att stärka studiens trovärdighet. Vi avslutar kapitlet med att förklara hur vi hanterat metodkritiken som finns för den valda metoden.

3.1 Metodansats

För att kunna genomföra studien använde vi oss av en metod där teorier implementeras på det valda problemområdet. Referensramen är grunden till vår utformade empiri men genom intervjuer har dock referensramen påverkats av det insamlade empiriska materialet. På grund av detta anses denna studie utgå från en abduktiv ansats.

En abduktiv ansats används vid genomförande av logiska slutsatser och vid utveckling av teorier om verkligheten. Den abduktiva ansatsen inleds med ett problem, dessa problem kan till exempel uppstå genom empiriska fenomen som en teori inte kan förklara (Bryman & Bell, 2017). Denna ansats är en växling mellan teoretisk och empirisk reflektion där teorin kan vara grunden för empirin men där empirin även kan belysa eller upptäcka nya aspekter av teorin. Detta kan leda till att teorin utvecklas, då möter den förnyade teoretiska insikten återigen det empiriska materialet (Alvehus, 2013).

Studiens syfte är att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar kring rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Studien kommer också bidra med förståelse för hur relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Eftersom syftet är att skapa förståelse är studien *förklarande*. Enligt Denscombe (2016) innebär förklaring av data att försöka hitta regelbundenheter som ligger bakom ett socialt fenomen där syftet är att söka belägg för orsakssamband. Det som eftersöks är *hur* något förhåller sig till något annat samt om det finns ett samband. Även *varför* något inträffar samt *när* något kommer att inträffa (Denscombe, 2016).

3.2 Kvalitativ metod

I studien har en kvalitativ metod använts då det enligt Lind (2014), Alvehus (2013) och Bryman och Bell (2017) ger en beskrivande data som är anpassad till studiens syfte och forskningsfrågor. Kvalitativa intervjuer i form av samtal har genomförts då detta bidrog till att vi kunde föra ett öppet samtal med våra valda informanter. Intervjuerna har gett en djupare förståelse för hur påskrivande revisorer upplever att relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende samt rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende och revisionskvaliteten. I denna studie ansåg vi att informanternas egna ord och upplevelser blev intressant för ämnet då det var en djupare förståelse som ville insamlas.

Kvalitativ metod fokuserar på beskrivningar istället för statistiska samband (Alvehus, 2013), alltså framhävs ord och inte kvantifiering vid datainsamling och analys (Bryman & Bell, 2017). Samma information hade inte gått att insamla vid en kvantitativ metod då informanternas svar inte hade kunnat presenteras i siffror. Deras beskrivningar hade därmed inte framkommit på samma sätt vid en kvantitativ metod. Det som kännetecknar kvalitativ metod är vad forskaren vill presentera med sin studie och vad resultatet kan bidra med (Alvehus, 2013). Beroende på vad för typ av studie som genomförs utses den variant av data som är bäst lämpad för forskningsarbetet. Vid kvantitativa data är det mindre komplicerat att genomföra en större studie med en stor datamängd då metoden är standardiserad och där numeriska resultat studeras. Kvalitativa data begränsas ofta av tids- och resursskäl vilket gör att datamängden möjligtvis inte kan vara lika stor som vid en kvantitativ metod (Lind, 2014).

3.3 Litteraturgenomgång

I början av studien genomfördes en sökning av tidigare forskning på området, där vi fann att rotationsreglerna, revisorns oberoende, revisionskvaliteten och revisorns legitimitet studerats tidigare men inte i förhållande till varandra. Sökningen gav oss förståelse för att det var relevant att vidare studera dessa begrepp i förhållande till varandra. Detta på grund av att forskare presenterat olika resultat angående rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten och framfört att det finns olika ståndpunkter på vad som anses vara positivt eller negativt för yrket. Vi fann även studier som påvisade

att revisorns legitimitet påverkas av revisorns oberoende och revisionskvalitet, vilket är en anledning till att även denna aspekt inkluderas i denna studie.

För att utveckla problembakgrund och problemdiskussion inleddes studien med att söka efter relevant information, där vetenskapliga artiklar (peer reviewed) utgjort en stor del av det underlag som vi sedan använt. Sökningen genomfördes främst via databasen Worldcat där nyckelord som bland annat “*auditor independence*”, “*audit quality*”, “*audit firm rotation*”, “*auditing legitimacy*”, “*audit ethics*”, “*audit regulation*”, “*auditor rotation*” användes. De vetenskapliga artiklar som vi fann relevanta gav oss även lämplig sekundärkälla att vidare studera. Vid användandet av en sådan källa har vi använt primärkällan i så stor utsträckning som möjligt. Om detta inte har varit möjligt har sekundärkällan använts.

Databas	Sökord	Antal träffar, peer reviewed	Lästa abstrakt	Lästa artiklar	Valda artiklar
WorldCat	Auditor Independence	2643	11	6	3
WorldCat	Audit Quality	39679	15	6	3
WorldCat	Audit firm rotation	620	12	5	2
WorldCat	Auditing legitimacy	2879	5	1	1
WorldCat	Audit ethics	10802	10	2	1
WorldCat	Audit regulation	14510	8	1	1
WorldCat	Auditor rotation	551	4	2	1

Tabell 1- Exempel på resultat vid sökning av vetenskapliga artiklar.

3.4 Datainsamling

Datainsamlingen har genomförts i form av sju semistrukturerade intervjuer.

Informanterna kontaktades via mail där vi framförde syftet med studien, därefter bokades en tid för ett möte. Intervjuerna pågick under ungefär 20–45 minuter, där vi eftersträvade att besöka våra valda informanter på deras arbetsplats på grund av att de skulle känna sig bekväma. Vid ett tillfälle var ett personligt möte inte möjligt vilket gjorde att vi genomförde en telefonintervju. Nackdelen med telefonintervju ansåg vi var att vi ej fick samma personliga kontakt som vi fick med de andra informanterna. Vi kunde inte se

informanten eller tolka dennes kroppsspråk om den inte förstod frågorna som framfördes. Det var även svårt vid vissa tillfällen att höra vad informanten sa i telefonen, dock anses inte detta påverka studiens resultat då vi under intervjun alltid ifrågasatte om något var ottydligt. Den empiri som samlats in har sedan utvecklats i vår analys och slutsats.

3.4.1 Semistrukturerade intervjuer

I denna studie har det genomförts semistrukturerade intervjuer. Vi har valt att benämna valda intervjupersoner för informanter istället för respondenter då dessa individer syftade till att ge oss information kring området och en djupare förståelse. Med hjälp av semistrukturerade intervjuer har informanterna kunnat ge en helhetsbild av vårt valda problemområde. En intervjuguide har utformats utifrån studiens referensram, syfte samt problemformuleringar. Dessa frågor har bidragit till att en djupare kunskap inom ämnet har kunnat beskrivas. Alla frågor som framställts har besvarats under varje intervjutillfälle. Dock har inte alla frågor berörts under empirin (kapitel 4) i denna studie då vi under studien uppmärksammade att vissa frågor inte bidrog till studiens syfte samt forskningsfrågor. Svaren på de frågor som ej presenterats i detta arbete har bland annat diskuterats under intervjun för att få en inledande konversation samt skapa en tydligare helhetsbild över varje informants förståelse om ämnet. Alvehus (2013) nämner att allmänna frågor är bra att ställa under en intervju då det startar en konversation. Exempel på en fråga som diskuterats under intervjun men som ej presenterats i denna studie är *“varför är revision viktigt för dig”*. Intervjuguiden har även bidragit till att vi som intervjuare kunnat ställa följdfrågor till informanterna om detta varit nödvändigt.

Intervjuer är en teknik som används för att samla in empiri vid en kvalitativ metod. Vanligtvis utförs intervjuer genom att forskaren ställer frågor till en intervjuperson i ett samtal, men även skriftliga intervjuer kan förekomma (Lind, 2014). Enligt Lind (2014) definieras en intervju som ett samtal med ett syfte som ger flexibilitet. En intervju kan anta olika grader av struktur, vilket innebär att den kan vara helt strukturerad, semistrukturerad eller ostrukturerad. Helt strukturerade intervjuer har förutbestämda frågor och svarsalternativ, detta medför att intervjun påminner om en enkät och vanligtvis blir kortare och ytligare (Alvehus, 2013). En semistrukturerad intervju är enligt Alvehus (2013) ett av det vanligaste tillvägagångssättet att utföra intervjuer på. Det innebär att en förutbestämd intervjuguide med öppnare och bredare frågor används kring området, intervjupersonerna har därför större möjlighet att påverka innehållet i intervjun. Detta

medför att intervjuaren måste lyssna och vara aktiv under hela samtalet. Intervjuaren har därmed möjlighet att kunna ställa följdfrågor som är relevanta för forskningsämnet. Slutligen är ostrukturerade intervjuer ett samtal som endast formas utifrån ett valt ämne vilket innebär att inga frågor är planerade i förväg (Alvehus, 2013).

3.5 Val av intervjupersoner

Datainsamlingen har utförts genom intervjuer med sju stycken påskrivande revisorer. Eftersom studien är under en begränsad tidsperiod kunde inte fler intervjuer genomföras. De tillfrågade revisorerna har bekräftat att de haft en hög arbetsbelastning under denna period, vilket kan vara en bidragande faktor till den bristfälliga återkopplingen vid förfrågan om intervju. Vi mailade totalt 32 revisorer, där 7 revisorer svarade ja, 8 revisorer svarade nej och 20 revisorer inte svarade. De revisorer som inte svarade på första mailutskicket fick därefter en påminnelse. Detta inbringade mer återkoppling än vid första mailutskicket, dock var det enbart 1 revisor som svarade ja vid detta tillfälle. Enligt Alvehus (2013) tyder liknande uttryck och beteenden på att informationen som intervjupersonerna ger till en studie är väsentlig och att ett fenomen då kan bedömas som vanligt förekommande. Det betyder dock inte att de uttryck eller beteenden som inte förekommer lika ofta är oväsentliga. Då vi hade genomfört samtliga intervjuer kunde liknande svar identifieras, vilket bedömdes som att datainsamlingen var mättad.

Vid insamling av data har vi säkerställt att samtliga informanter har kunskap inom området innan vi genomförde intervjuer med dem. Vi har därför genomfört ett strategiskt urval och begränsat kriterierna för valda informanter till att vara påskrivande revisorer som arbetar på mindre eller medelstora revisionsbyråer. Enligt Alvehus (2013) benämns ett urval som inte sker slumpmässigt som ett strategiskt urval. Vid en intervju är det en förutsättning att personerna som medverkar kan förhålla sig till det område som studeras. Det innebär att urvalet har ett strategiskt element som är utformat för att passa till de forskningsfrågor som ställs (Alvehus, 2013). I denna studie har inte några andra begränsningar gjorts för val av intervjupersoner. Anledningen till att detta inte har gjorts är för att det hade kunnat problematisera insamling av empiri och då gjort uppsatsprocessen svårare. Vi valde att endast begränsa kriterierna till att revisorerna skulle vara påskrivande och tog inte hänsyn till revisorernas yrkeserfarenhet. Vi ansåg att

det var intressant att studera olika kön samt yrkeserfarenhet för att upptäcka eventuella skillnader eller likheter.

3.6 Etiska överväganden

För studier på individ- och samhällsnivå är det relevant att förhålla sig till forskningskravet och individskyddskravet. Forskningskravet uttrycker att forskning har en skyldighet gentemot samhället, där den förväntas bedrivas utifrån väsentliga frågor samt har hög kvalitet. Detta ska i sin tur bidra med nya kunskaper och förbättrade metoder. Individskyddskravet som är utgångspunkten för forskningsetiska överväganden innebär att samhällets individer inte ska utsättas för olämplig insyn i deras livssituation. Individerna ska skyddas från att utsättas för såväl psykisk- och fysisk skada samt ej bli förödmjukade eller kränkta. Individskyddskravet består av fyra kategorier, vilka är *informationskravet*, *samtyckeskravet*, *konfidentialitetskravet* och *nyttjandekravet*. Dessa fyra kategorier kan sedan delas in i ytterligare normer att förhålla sig till vid forskningsarbete (Vetenskapsrådet, 2002).

Informationskravet innebär att den som genomför studien ska informera berörda uppgiftslämnare om studien syftar till (Vetenskapsrådet, 2002). Detta krav har vi uppfyllt då vi tog kontakt med våra informanter innan intervjuerna och meddelade dem studiens syfte samt kort berättade om vårt valda problemområde.

Samtyckeskravet innebär att tillfrågad uppgiftslämnare själv bestämmer om denne vill medverka eller inte i studien (Vetenskapsrådet, 2002). Då vi genom mailkontakt med informanterna skickade en förfrågan om att delta i studien erbjöd vi dem själva att bestämma. De hade även möjlighet att under studiens gång välja att ej fortsatt medverka.

Konfidentialitetskravet innebär att uppgiftslämnaren ska erbjudas konfidentialitet samt att deras personuppgifter ej ska bli åtkomliga för obehöriga (Vetenskapsrådet, 2002). Detta krav anses vara uppfyllt då informanterna anonymiserats genom att ge dem fiktiva benämningar i form av A-G samt att deras personliga uppgifter har hanterats varsamt så att obehöriga ej kan ta del av erhållen information.

Nyttjandekravet innebär att uppgiftslämnarens insamlade data endast får användas i forskningsändamål (Vetenskapsrådet, 2002). Detta krav har vi uppfyllt då insamlat material endast avses att användas för denna studies ändamål.

3.7 Bearbetning

I denna studie har samtliga intervjuer transkriberats utifrån inspelade ljudfiler. Innan transkribering har vi lyssnat på ljudfilerna för att komma ihåg vad som diskuterades under intervjun. De lyssnades även igenom för att vi skulle komma ihåg viktiga aspekter som skulle kunna framföras eller ändras i intervjuguiden för att nästa intervju skulle bli ännu bättre. Transkribering utförs vid kvalitativ metod då forskare är intresserade av vad informanter säger och hur de säger det. Eftersom personen som utför intervjun bör vara uppmärksam på det informanterna säger under samtalet så anser vissa att transkribering är att föredra då det kan bli en distraktion att föra anteckningar (Bryman & Bell, 2017). Enligt Bryman och Bell (2017) ska enbart de delar av intervjun som inbringar nytta eller bidrar med värdefull information transkriberas, det som inte anses vara av värde behöver därmed inte transkriberas. Vi har i denna studie inte uteslutit någon information, utan valt att transkribera hela intervjuerna på grund av att värdefull information inte ska gå förlorad. Enligt Bryman och Bell (2017) är det bäst att lyssna på inspelningarna en till två gånger innan transkriberingen utförs för att utesluta de segment i intervjun som inte är relevanta till studiens forskningsfrågor. Detta kan dock innebära att information som kan vara relevant längre fram vid analysen av studien kan riskeras att missas (Bryman & Bell, 2017).

Transkriberingen var ett tidskrävande arbete men det minimerade risken att gå miste om värdefull information. Efter transkriberingen har vi sedan valt ut de områden som var mest lämpliga för vårt problemområde och sammanfattat dessa. Sammanfattningen av varje problemområde bidrog till att vi enklare kunde sammankoppla empirin till vår referensram. Enligt Bryman och Bell (2017) är transkribering av intervjuer ofta ett omfattande arbete som kan ta lång tid att utföra. En intervju som är utförd på cirka en timme tar omkring sex till sju timmar att transkribera (Bryman & Bell, 2017).

3.8 Analysmetod

Efter att samtliga intervjuer utförts och transkriberats genomfördes en analys av den insamlade empirin. Analysen har utgått från den analysmodell som redovisas i kapitel

2.6, sidan 19. Enligt Alvehus (2013) är analysen den del av studien där teori och referensram möter det empiriska materialet.

För att få förståelse för hur teori och referensram möter det empiriska materialet har analysen (kapitel 5) konstruerats utifrån följande rubriker, *rotationsregler*, *revisorns oberoende*, *revisionskvalitet* samt *revisorns legitimitet*. Empirin (kapitel 4) är också utformad efter samma rubrikindelning, dels för varje revisor men också som en sammanställning för att lättare skapa en överblick av insamlat material. För att lättare skapa förståelse om hur denna studie hävdar att begreppen påverkar varandra har samma uppdelning av rubriker använts som i analysmodellen (kapitel 2.6).

Analysen har påbörjats med en tolkning av hur relationen mellan revisor och klient påverkar oberoendet samt revisionskvaliteten. För att få förståelse om hur informanterna upplevde att relationen mellan revisor och klient kan utmana oberoendet fick de under intervjun svara på hur länge de anser att ett uppdrag kan pågå, utan att oberoendet utmanas. De fick även beskriva när de ansåg att de genomför en så bra granskning som möjligt, om det är i början av ett uppdrag eller då de arbetat med klienten under längre period. De fick även beskriva om de ansåg att rotationsreglerna skulle kunna påverka revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Informanternas svar jämfördes sedan med den tidigare presenterade forskningen (kapitel 2.2). Därefter analyserades revisorns oberoende, dels för att inbringa förståelse om vad oberoendet innebär för dem i deras yrke samt hur de arbetar för att inte få en för nära relationen till sina klienter. Deras svar analyserades sedan i jämförelse med den tidigare forskning som presenterats (kapitel 2.3) för att identifiera om det förekom skillnader eller likheter. Nästa steg i analysmodellen syftade till att få förståelse för hur valda informanter upplever revisionskvaliteten, detta för att tidigare forskning (kapitel 2.4) anger att rotationsregler samt revisorns oberoende påverkar revisionskvaliteten. Slutligen bidrog informanterna med sin förståelse om hur revisorns legitimitet dels uppfattas av dem samt hur de tror att rotationsregler skulle påverka samhällets förtroende för yrket och därmed stärka legitimiteten. Deras svar jämfördes med tidigare forskning (kapitel 2.5) för att analysera om rotationsreglerna har någon påverkan på revisorns legitimitet.

3.9 Studiens trovärdighet

De grundläggande kriterier som finns för kvalitativ forskning är att studien ska vara trovärdig och sanningsenlig. Trovärdigheten består av fyra kriterier som har en motsvarighet till den kvantitativa forskningens begrepp, dessa är *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *konfirmering* (Bryman & Bell, 2017).

Tillförlitligheten innebär att de intervjupersoner som medverkar i studien får ta del av resultatet och bekräfta att insamlad data analyserats på ett korrekt sätt (Bryman & Bell, 2017). *Tillförlitligheten* har vi tagit hänsyn till då våra informanter har fått möjlighet att ta del av vårt resultat där deras sammanfattade svar presenteras. En av informanterna begärde att ta del av studien innan den presenterades för examinator. Informanten hade inga invändningar om innehållet i studien. Då samtliga informanter var medvetna om och godkände att intervjuerna spelades in, kunde empirin presenteras med minimal risk för felaktigheter. Detta på grund av att det inspelade materialet innebar att vi kunde lyssna på intervjuerna flera gånger för att inte missa väsentlig information.

Överförbarheten innebär en bedömning kring hur överförbart studiens resultat är till en annan situation. Eftersom kvalitativ forskning bidrar med data från en mindre grupp av individer med gemensamma egenskaper tenderar resultatet att enbart ge en aspekt av den sociala verkligheten som studeras (Bryman & Bell, 2017). *Överförbarheten* har vi tagit hänsyn till då studiens resultat enbart kan tillämpas vid liknande situationer där samma typ av informanter medverkar. Då denna studie förmedlar uppfattningar från ett fåtal individer inom revisionsbranschen ska resultatet beaktas med försiktighet. Vårt resultat syftar inte till att beskriva hur något är för hela revisionsbranschen utan ger endast en återspeglning av problemområdet för våra valda informanter.

Pålitligheten syftar till att bedöma om en studie är pålitlig. För att säkerställa detta bör alla steg inom forskningsprocessen vara utförda med en fullständig redogörelse. Till exempel hur forskningsfrågorna är formulerade, val av intervjupersoner och beslut angående analysen av insamlad data (Bryman & Bell, 2017). *Pålitligheten* har vi tagit hänsyn till genom att under hela forskningsprocessen vara transparenta i våra tillvägagångssätt. Vid val av forskningsfrågor har vi noggrant utgått från tidigare forskning och den kunskapslucka som vi ansåg vara intressant. Under kapitel 3 finns en

tydlig redogörelse för hela studiens metodval där bland annat val av informanter beskrivs samt hur insamlad data har analyserats. Under studiens gång har även handledare, examinator och andra studenter haft möjlighet att kommentera och ifrågasätta våra val av exempelvis metod, informanter och forskningsfrågor.

Konfirmering innebär att forskarna ska vara objektiva och inte låta sina personliga värderingar och åsikter påverka studiens insamlade data, inriktning eller slutsats (Bryman & Bell, 2017). Under studiens gång har vi haft detta kriterium i åtanke då vi har försökt att agera objektivt i förhållande till insamlad data. För att agera objektivt har vi försökt att inte involvera personliga värderingar eller åsikter som skulle kunna påverka studiens syfte eller slutsats.

3.10 Metodkritik

Den kritik som framställs mot kvalitativ forskning är att studiens resultat bygger på forskarens uppfattning om vilka fenomen som är betydelsefulla och även det nära personliga förhållande som forskarna etablerar med informanterna. Vid en kvalitativ studie är det forskaren som är det viktigaste redskapet vid insamling av data, bland annat på grund av att det är forskarens intresse som utgör studiens inriktning. Dessa inriktningar kan anses icke-relevanta av andra forskare då de möjligtvis valt en annan inriktning vid en liknande studie. Ytterligare kritik mot kvalitativ forskning är att informanter kan påverkas av forskarens egenskaper och därav svara olika beroende på vem forskaren är (Bryman & Bell, 2017).

För att hantera denna metodkritik har vi under studiens gång försökt att åsidosätta våra egna uppfattningar samt personliga åsikter inom området. För att våra informanter inte skulle påverkas av oss som individer eller den situation som de befann sig i, försökte vi att vara så tillmötesgående som möjligt. Vi erbjöd alltid att besöka deras kontor där de känner sig bekväma och inte utsätts för en främmande omgivning. Samtliga intervjuer utfördes på revisorernas kontor förutom en intervju som genomfördes via telefon. Telefonintervjun medförde att vi inte fick samma personliga kontakt som vi fick med resterande informanter. Detta kan ha bidragit till att telefonintervjun gav ett annat utfall än vad som hade kunnat ske vid ett personligt möte. Dock ansåg vi att informanten under telefonintervjun berörde samma områden som övriga intervjuer, vilket gjorde att materialet bedömdes vara av tillräcklig kvalitet för att inkluderas i studien.

4 Empiri

I detta kapitel presenteras de medverkande revisorernas kön, yrkeserfarenhet och hur de intervjuades. Varje intervjuad revisor presenteras med benämningar från A-G.

Respektive revisor har rotationsregler, revisorns oberoende, revisionskvalitet och revisorns legitimitet som underrubriker. Slutligen presenteras en sammanfattning av samtliga informanternas svar.

4.1 Medverkande revisorer

Revisor	Kön	Antal år som påskrivande revisor	Intervjuform
A	Kvinna	2	Fysiskt möte
B	Kvinna	6	Fysiskt möte
C	Man	12	Fysiskt möte
D	Man	13	Telefon
E	Man	23	Fysiskt möte
F	Man	25	Fysiskt möte
G	Man	27	Fysiskt möte

Tabell 2 - Egenkomponerad tabell, medverkande revisorers kön och yrkeserfarenhet

4.2 Intervjuer

4.2.1 Intervju med Revisor A

Rotationsregler

Angående hur länge en revisor kan anta ett revisionsuppdrag hos en klient utan att revisorns oberoende ska utmanas ansåg Revisor A beror på hur nära relation revisorn och klienten har. Om revisorn skulle anta ett uppdrag hos en klient där den enda relationen revisorn har med klienten är att genomföra revision under 2–3 dagar per år, då kan revisorn anta uppdraget *“på obestämd tid”*. Om det däremot är en klient som under året haft flera frågor löpande till revisorn, då ansåg Revisor A att oberoendet kommer utmanas efter cirka 5–8 år samt att *“det finns en risk att det efter 20 år går på slentrian”*. Revisor A bedömde att under det första året av ett revisionsuppdrag är revisorn

“självlklart extra mycket på hugget”. Samtidigt kanske revisorn inte förstår verksamheten fullt ut eftersom denne då inte vet hur företaget arbetar.

Revisor A ansåg däremot att rotation av revisorer inte kommer påverka revisorns oberoende, *“jag vet inte om jag blir mindre oberoende för att jag roterar, jag ska ju alltid vara oberoende”*. Angående vilken påverkan rotationsreglerna har på revisionskvaliteten ansåg Revisor A att det kan få en positiv påverkan om *“det blir för mycket slentrian av det hela så är ju en rotation väldigt bra kan jag tycka”*. Hon ansåg att i större företag kan det nog vara bra med rotation för att hålla kvaliteten hög. Samtidigt som hon ansåg att en revisor är *“lite extra på hugget i början”* av en revision.

Revisorns oberoende

Revisorns oberoende innebar för Revisor A att hon inte påverkas av relationen till klienten samt att hon kan stå för sin revision utan att känna sig orolig över att möjligtvis inte vara oberoende. Hon ansåg även att en revisor kan vara helt oberoende vid ett revisionsuppdrag. Revisor A uttryckte att *“man får ju se till att vara rakryggad, även fast än att jag har jobbat med dig här nu 3 år och vi hörs av regelbundet så måste jag ju våga säga till att nu har du faktiskt gjort fel här, såhär får du inte göra”*. Så länge en revisor har styrkan eller modet ansåg Revisor A att en revisor kan vara helt oberoende.

För att inte få en för nära relation med en klient ansåg Revisor A att hon inte ska umgås med sina klienter på fritiden. Hon ansåg dock att representationer var acceptabelt då det är en kundrelation. *“Vi försöker vara raka, strikta och affärsmässiga.”*

Revisionskvalitet

Revisionskvalitet ansåg Revisor A uppstår när hon förstår verksamheten eftersom hon då vet vad som finns under varje balanspost. En annan viktig aspekt är att revisorn är tvungen att *“gå till botten med problem”* som uppstår och skulle en revisor hitta ett problem i bokföringen får revisorn inte *“sopa undan det”*. *“Då skulle jag säga att då får jag en fin kvalitet och jag kan rakryggad lämna över min revisionsberättelse och stå för det sen. Så att förståelse för verksamheten och inte ta för lätt på problem som uppstår”* skapar revisionskvalitet.

Revisorns legitimitet

På frågan om varför revision är viktigt för Revisor A ansåg hon att det är en stämpel på att räkenskaperna är korrekta, vilket hon menar *“mynnar ut i hela samhället”*.

Legitimiteten inom yrket ansåg Revisor A är att revisorn vill följa lagar och regler.

Revisor A nämnde även att hon inte vill sätta sitt namn på en revisionsberättelse som hon inte kan stå för. *“Alltså när folk ser mig så vill man ju att folk ska uppfatta mig som att jag är professionell och stel är ju fel ord, men regelrätt då”*. Revisor A ansåg även att samhället måste ha ett förtroende för en revisor, *“annars faller ju allting”*. På grund av detta ansåg hon även att legitimiteten är en tillgång för revisorer. Revisor A ansåg att rotationsreglerna inte kommer att ha någon påverkan på revisorns legitimitet då hon *“tror att man är lika legitim oavsett om man roterar eller inte”*. Hon ansåg att det är väldigt viktigt för de flesta revisorer att revisionen *“sköts, att det är snyggt och att det uppfattas korrekt”*. Revisor A ansåg att legitimiteten styrs av både samhällets förväntningar och lagar och regler. *“För lagar och regler uppstår ju ofta i att det är någon som har gjort något dumt helt enkelt. Lagar uppstår och samhället vill att man följer dem”*.

4.2.2 Intervju med Revisor B

Rotationsregler

Revisor B ansåg inte att det finns någon särskild tidsangivelse för hur länge en revisor kan anta ett uppdrag hos en klient utan att oberoendet ska utmanas. På samma fråga ansåg Revisor B att det inte bör finnas några specifika rotationskrav för mindre eller familjeägda bolag men hon uttryckte att rotationsregler skulle innebära att *“man gör ingenting av slentrian, utan man måste vara vaken, man måste beakta sina uppdrag”*. Hon bedömde att sitt granskningsarbete var som bäst då hon har lärt känna bolaget och har arbetat med klienten under en tid då hon bland annat kan göra bättre riskbedömningar då. Dock uttryckte Revisor B att hon vid ett nytt uppdrag bidrar med ny erfarenhet och ser på revideringen med *“andra ögon”* och ej utför granskningen av slentrian, vilket hon ansåg vara positivt.

Hon ansåg att revisorns oberoende skulle kunna påverkas och bli bättre med hjälp av rotationsregler. Däremot skulle rotationsreglerna också kunna medföra att oberoendet kommer att försämrats för att en revisor *“accepterar mer än vad man borde”* för att vinna uppdrag. Hon ansåg att rotationsregler möjligtvis skulle kunna påverka revisionskvaliteten på ett positivt sätt.

Revisorns oberoende

För Revisor B innebar revisorns oberoende att hon utgår från sin egen kunskap och inte ska påverkas av vem som ska ta del av den slutgiltiga rapporten. Hon menade att en revisor ibland måste vara obekväm i en situation för att granskningen ska utföras på ett korrekt sätt.

Hon ansåg att en revisor kan vara helt oberoende och uttryckte att *“är vårt förtroende skadat, då är ju vårt anseende skadat”*. Hon menade att rutiner och teamet som jobbar tillsammans skapar oberoendet. För att inte få en nära relation till sina klienter ansåg Revisor B att det handlar om vad en revisor gör med sina klienter. En revisor bör ha en professionell relation till sina klienter då det skapar förtroende, revisorn måste tänka på oberoendet ur alla perspektiv och inte endast från sitt egna perspektiv.

Revisionskvalitet

Enligt Revisor B är kunskapen och förståelsen för varje specifikt uppdrag det som främst skapar kvalitet inom revision. Hon uttryckte också att *“duktiga medarbetare, förståelse för kunden och förståelse för vårt uppdrag, vad vi ska göra men också förståelse för väsentlighet och risk”* var faktorer som bidrog till att revisionskvaliteten var bra.

Revisorns legitimitet

För Revisor B skapas legitimitet för revisorn genom dennes auktorisation. Hon ansåg också att det handlade om att en revisor har uppdaterad kunskap och att detta i sin tur bidrar till att legitimiteten stärks. Den revisionsbyrå som Revisor B arbetar på upprätthåller sin legitimitet genom att medverka på utbildningar. Hon ansåg att legitimiteten var en tillgång för revisorer och att en revisor ska *“utföra sitt yrke på bästa sätt”* för att utåt sett vara legitim.

Hon ansåg att rotationsregler skulle kunna påverka revisorns legitimitet genom att de revisorer som genomförde ett bra granskningsarbete med god kvalitet också är de som erhåller nya uppdrag. Revisor B ansåg att lagar och regler är grunden till revisorns legitimitet. Hon menade också att samhället påverkar revisorns legitimitet genom pågående debatter inom såväl samhälle som bransch. Hon uttryckte att *“lagar och regler finns men sen finns det en praxis på hur man borde göra och det kan ju vara lite mer flexibelt och kanske påverkas mer av samhällsdebatten”*.

4.2.3 Intervju med Revisor C

Rotationsregler

Revisor C ansåg inte att det finns en specifik tidsram för hur länge en revisor ska kunna anta ett revisionsuppdrag utan att revisorns oberoende ska utmanas. Han ansåg snarare att det handlade om revisorns integritet och att denne själv ska göra en bedömning gällande exempelvis relationen till klienten istället för att titta på antalet år. Han ansåg att granskningen var bättre då han reviderat för klienten under en längre period än vid början av ett uppdrag. Detta på grund av att han i början av ett uppdrag ej har koll på verksamheten men att han efter ett tag har lärt känna verksamheten och vet då vad som avviker och är annorlunda.

Revisor C bedömde att rotationsregler möjligtvis skulle kunna förbättra revisorns oberoende men nämnde att det inte finns någon fördel med att rotera revisor på en "*lägre nivå*" då en sådan regel förmodligen skulle skada mer än göra nytta. Han ansåg att rotationsregler skulle kunna försämra revisionskvaliteten då han i början av ett uppdrag menade på att det var svårare att göra en bra granskning. Dock ansåg han att detta kunde kompenseras genom att vara mer noggrann vid nya uppdrag, men han bedömde ändå att kvaliteten var som bäst efter ett antal år.

Revisorns oberoende

Revisor C framförde att reglerna kring revisorns oberoende främst präglades av att omgivningen inte ska uppfatta om en revisor är oberoende eller inte. Revisor C nämnde ändå att han ville visa utåt gentemot omgivningen att han är oberoende. Han ansåg att den personliga integriteten hos en revisor är av stor betydelse, vilket enligt honom handlade om att våga stå upp för det som han ansåg vara korrekt. Oberoendet menar Revisor C "*sitter i ryggmärgen*" men att den årliga oberoendeanalysen som är lagstadgad också är viktig och bra för att han ska vara oberoende.

Han ansåg att en för nära relation med klient försämrar oberoendet men att han som revisor då behöver vara säker på vad en revisor faktiskt gör i sitt arbete. Revisor C nämnde att han och övriga kollegor på byrån inte arbetar på ett specifikt sätt för att inte skapa en för nära relation med deras klienter. Han menade att det snarare handlade om revisorns bedömning inför varje revisionsuppdrag.

Revisionskvalitet

Enligt Revisor C är det kunskapen hos revisorn och vilka rutiner som förekommer på byrån som i sin tur skapar revisionskvalitet. Han ansåg även att revisionskvaliteten ökade om en revisor har förmåga att kunna strukturera samt *“har rätt personlighet”* för yrket.

Revisorns legitimitet

Revisor C bedömde att legitimiteten baseras på revisorns yrkestitel, då revisorer är utsedda för att revidera och kan bli fråntagna sin auktorisation om de missköter sig. Revisor C ansåg att han sällan blir ifrågasatt samt att han i dagsläget inte aktivt jobbar med legitimiteten från samhället och uttryckte att *“den tar man för givet. Vi har ju vår lagliga rätt att utföra revision”*. Han bedömde att legitimiteten är en tillgång för en revisor och att de skandaler som tidigare uppdragats inom branschen har påverkat revisorns legitimitet negativt.

Enligt Revisor C skulle rotationsregler innebära att legitimiteten stärks utåt, han nämner att nyttan med rotationsregler faktiskt skulle kunna vara att förtroendet för revisorer förbättras från samhället. Han ansåg att utomstående ej skulle ifrågasätta oberoendet om rotationsregler skulle tillämpas på alla bolag. Revisor C menade att legitimiteten styrs av både lagar och regler samt av samhällets förväntningar. Han ansåg att lagar och regler skapar legitimitet men att förtroendet från samhället var minst lika viktigt för att legitimiteten ska upprätthållas.

4.2.4 Intervju med Revisor D

Rotationsregler

Revisor D ansåg att en revisor kan anta ett och samma granskningsuppdrag under flera år utan att oberoendet utmanas, dock anger han ingen specifik tid för uppdraget. Han uttrycker att *“så länge man håller på de yrkesetiska reglerna så ser jag inte att det finns någon tid alls egentligen”*. Revisor D bedömde att hans granskningsarbete är som bäst då han har arbetat med klienten under en längre tid. Revisor D uttryckte dock att han under det första året på ett uppdrag är väldigt noggrann och att revideringen tar längre tid, detta på grund av att han ej har kunskap om verksamheten. Han ansåg att rotationsreglerna inte kommer att påverka oberoendet men uttryckte dock att *“det blir ju ett säkerställande av att det alltid är ett oberoende om man har en sån regel”*. Revisor D ansåg att revisionskvaliteten kommer bli sämre under det första året av ett uppdrag om

rotationsreglerna tillämpas. Han menade att kvaliteten är som bäst efter 2–3 år då revisorn i början av ett uppdrag kan ha svårt att förstå verksamheten och därmed missar felaktigheter.

Revisorns oberoende

För Revisor D innebar revisorns oberoende att en revisor ska granska en verksamhet objektivt, att granskningen sker oberoende oavsett vem det är granskningen utförs för. Om en revisor tänker på vem klienten är blir revisorn enligt honom påverkad och inte lika oberoende längre.

För att han inte ska få en för nära relation till sina klienter planerar han sina uppdrag och genomför den lagstadgade analysmodellen, vilket innebär att en revisor gör en bedömning av relationen. Revisor D uttryckte att när han bedömer relationen till sina klienter brukar han tänka att *“det är väl då man funderar igenom, liksom om det är något man har gjort eller något som man kommer att göra”*.

Revisionskvalitet

För Revisor D blir kvaliteten på revisionen bättre om en revisor förstår vilka poster som är väsentliga att granska. Förståelsen grundar sig enligt honom i att revisorn dels har kunskap i den verksamhet som denne granskar men också att revisorn förstår vad som ska analyseras.

Revisorns legitimitet

Enligt Revisor D skapar en revisor dels legitimitet för verksamheten som den granskar samt att revisorn själv blir legitim om denne handlar korrekt i sin revision. Revisor D ansåg dock att han själv inte är den som aktivt jobbar med legitimiteten från samhället, utan att det bland annat är branschorganisationer som hanterar dessa frågor som berör området. Revisor D bedömde att legitimiteten är en tillgång för revisorer och menade på att revision är en tjänst som går att efterlikna med tjänster i andra branscher. Även om det är lagstadgat behöver en revisor kunna *“sälja in”* revisionen. Om rotationsregler hade tillämpats ansåg han att förtroendet från samhället för revisorns oberoende hade varit bättre, dock ansåg han inte själv att rotationsregler skulle påverka oberoendet i betydande omfattning. Revisor D bedömde att revisorns legitimitet styrs av lagar och regler samt samhället.

4.2.5 Intervju med Revisor E

Rotationsregler

Revisor E ansåg att storleken på uppdraget var av betydelse gällande hur länge en revisor kan anta ett uppdrag hos en klient utan att revisorns oberoende ska utmanas. Han uttryckte att *“är det ett noterat bolag så tycker jag egentligen bara högst 4–5 år”*.

Revisor E ansåg att han genomför en bättre revision när han haft ett uppdrag i några år, *“så att man verkligen förstår rutiner och allt annat så att man är insatt i verksamheten. För det tar ett tag att sätta sig in i rutinerna och förstå vad som är väsentligt för företaget. Man gör inte det direkt första året”*.

Revisor E ansåg att rotation av revisorer skulle påverka revisionskvaliteten genom att revisorn då skulle bli mer *“noggrann och ifrågasättande”*.

Revisorns oberoende

Enligt Revisor E innebär oberoendet att *“man måste vara rak och tydlig, det är det som många revisorer har svårt för. De tycker att jag känner ju honom, jag struntar i det”*.

Revisor E ansåg att det viktigaste är att en revisor ska kunna säga ifrån.

För att inte få en för nära relation med sina klienter sade Revisor E att de har rutiner för vem som gör vad vid ett revisionsuppdrag. Han menade att en revisor ska *“strunta i allt annat”* som inte berör revision.

Revisionskvalitet

Revisionskvalitet ansåg Revisor E uppstå när han har en övergripande förståelse för klienten, att han kan se vad det är i redovisningen som är viktigt samt att en revisor vågar säga ifrån om något skulle vara fel. Han ansåg att en revisor måste ha en *“fingertoppskänsla”*. Några exempel han uttryckte som en revisor ska granska vid utförandet av en revision var *“är det här levererat, stämmer nyckeltalen, är alla kraven verkligen uppfyllda?”*.

Revisorns legitimitet

Enligt Revisor E innebär revisorns legitimitet att samhället ska kunna *“lita på att rapporterna är rätt”*. Han ansåg också att legitimitet är en tillgång för revisorer samt att

det är något som stärker revisorns position, främst gentemot allmännyttiga verksamheter, skattemyndigheten och andra myndigheter. Han ansåg även att legitimiteten är något som styrs av lagar och regler samt samhällets förväntningar på en revisor. Vid ett revisionsuppdrag nämnde han att *“det viktigaste är ju att revisorn har jobbat efter väsentlighet och risk”*. Han ansåg också att rotation av revisorer skulle stärka revisorns legitimitet.

4.2.6 Intervju med Revisor F

Rotationsregler

Revisor F ansåg att det inte skulle vara bra för klienten att ha rotationsregler på mindre bolag. Detta på grund av att revisorer i små eller mindre bolag i stor utsträckning fungerar som bollplank i andra frågor än revision. Efter ett tag lär sig revisorn klienten väldigt väl. Detta ansåg Revisor F kunde vara ett dilemma i samband med revisorns oberoende men att rotationsregler finns hos de större bolagen med ett större publikt intresse *“är fullt naturligt faktiskt.”* Revisor F ansåg att en revisor *“lurar sig själv”* angående när revisorn gör den bästa revisionen, om det är i början av ett uppdrag eller när revisorn arbetat med klienten under en längre tid. *“Man tror säkert att man gör en bra revision bara för att man känner kunden och det kan nog ligga lite i det. Men samtidigt är det ganska lätt att få förutfattade meningar, köra i samma hjulspår som man alltid har gjort utan att liksom tänka nytt”*.

Revisor F ansåg att rotationsreglerna skulle påverka revisorns oberoende, eftersom ett krav på rotation kommer innebära att en revisor inte hinner bygga upp en personlig relation med klienten. *“Och det är klart då minimerar vi ju risken för att bli ifrågasatt kring det här med oberoende”*. Han ansåg däremot att rotationsreglerna inte bör ha någon påverkan på revisionskvaliteten eftersom det finns regler och principer de måste följa ändå *“och det spelar ju ingen roll vem som gör revisionen”*.

Revisorns oberoende

Revisorns oberoende innebär för Revisor F att *“ingen ska ifrågasätta mitt oberoende”*. Han ansåg att det är svårt att veta vart gränsen för oberoende går, men att revisorn själv måste *“ställas utanför sig själv och titta”*. Det innebär att revisorn själv måste känna vart gränsen går samt att detta kan vara olika från person till person.

Angående relationen mellan revisor och klient ansåg Revisor F att en revision bygger på att revisorn och klienten har en bra relation. *“Visst det är en balansgång men det är ju viktigt att man för kunden tydliggör att det här är mitt jobb. Så till viss del är det en pedagogisk uppgift att gentemot kund också förklara varför man måste agera som man gör i de här frågorna kring oberoende och att man inte kan ta emot gåvor hur som helst och resor hur som helst och sånt här”*.

Revisionskvalitet

Enligt Revisor F är det viktigt att *“ringa in de risker som finns i ett bolag”* för att skapa bra revisionskvalitet. Han uttryckte att bra revisionskvalitet grundas i att revisorn utför en effektiv revision där revisorn fokuserar på väsentliga poster i granskningen.

Revisorns legitimitet

För Revisor F innebär revisorns legitimitet att en revisor skapar samhällsnytta och uttryckte att *“man faktiskt svarar för samhället och att affärsverksamheten bedrivs enligt spelets regler. Det är väl lite grann syftet med vårt jobb”*. Revisor F ansåg inte att han själv aktivt arbetade med legitimiteten, utan att det främst är branschorganisationer som aktivt kan påverka på den nivån. Han ansåg att legitimiteten definitivt är en tillgång för revisorer, dels för att en revisor både behöver ha teoretisk samt praktisk utbildning för att kunna vara revisor. Han ansåg att rotationsreglerna skulle påverka revisorns legitimitet positivt då förtroendet för revisorer kommer öka på grund av att samhället hade vetat om att revisorn ej får en för nära relation till sin klient. Revisor F bedömde att lagar och regler samt samhället påverkade revisorns legitimitet. Han menade på att en revisor faktiskt har förmåga att påverka hur samhället uppfattar dem.

4.2.7 Intervju med Revisor G

Rotationsregler

Revisor G ansåg inte att det finns någon speciell tidsram gällande när en revisor kan anta ett uppdrag hos en klient utan att oberoendet ska utmanas. Han upplevde att *“det hänger väl lite grann på hur den relationen utvecklas över åren”*. Om en revisor kan hålla en professionell nivå kan revisorn anta ett uppdrag under en längre tid. Han menade att om det skulle vara *“trassel”* i ett bolag, *“är det några problem för mig och kanske klippa till med en oren revisionsberättelse eller sätta ner foten”*. Han menade dock att en revisor som antar ett revisionsuppdrag under en längre tid har risk för att *“omedvetet slappna*

av” eftersom revisorn då kan bolaget och vet hur deras verksamhet fungerar. Han ansåg att revisorn själv får *“fundera lite och tänka efter om det känns bra eller inte”* att anta ett revisionsuppdrag. Revisor G ansåg att revisionen är bättre när revisorn arbetat med en klient i ungefär 3–5 år eftersom revisorn det första året är väldigt noggrann men att revisorn också kan *“tappa något”* då den inte känner bolaget. Han ansåg därför att revisionen blir bättre när en revisor vet hur klientens verksamhet fungerar, *“har du lite koll så kan du ju göra bedömningar på ett annat sätt”*.

Revisor G ansåg att det var både bra och dåligt med rotationsregler. Han tyckte att reglerna är bra för de stora bolagen men att oberoendet kommer att motverkas om reglerna tillämpas på små bolag. Han menade att en revisor då möjligtvis *“vill göra ett bra jobb för att komma på fråga igen. Då kanske det blir så att man ser mellan fingrarna”*. Generellt ansåg han att oberoendet inte bör påverkas av rotationsregler eftersom en revisor alltid måste vara oberoende i alla uppdrag, oberoende av hur länge en revisor antar ett revisionsuppdrag. Han ansåg även att rotationsreglerna har en positiv påverkan på revisionskvaliteten eftersom revisionsuppdraget därmed kommer att överlämnas till en annan revisor och han vill därför *“ha gjort ett bra jobb för att inte få skit sen”*.

Revisorns oberoende

Vid frågan angående vad revisorns oberoende innebar för Revisor G, svarade han att *“på något sätt så funderar jag aldrig riktigt över det. För det sitter på något sätt genom åren i ryggmärgen”*. Han ansåg sig vara oberoende då han kan avstyrka ansvarsfrihet för klienten samt att han inte har några problem med att skriva hur de finansiella rapporterna faktiskt ser ut. *“Till exempel, en annan kollega som inte har varit revisor i så många år, hen tänker nog mer på oberoendet praktiskt än vad jag gör. Men det är på något sätt att när jag tittar på företaget och vet vilka som är inblandade då känner jag att det här funkar eller inte funkar. Sen får man ju magkänsla till att vissa uppdrag tackar man nej till och de tar man aldrig”*. Revisor G nämner att utomstående möjligtvis kunde anse att han inte var oberoende i vissa situationer, men Revisor G själv ansåg att han var oberoende. *“Man få ju känna efter”*.

För att inte få en för nära relation med sina klienter menade Revisor G att en revisor måste *“hålla en professionell nivå.”* Han ansåg att om en revisor har en professionell

inställning till vad revisorn gör och är professionell vid möten så fungerar det. Han menade också att det som var viktigt när det gällde oberoendet var att en revisor ganska tidigt skulle visa vart revisorn stod samt att revisorn var oberoende från start och tar ställning till vart gränsen går. Han menade att *“det sitter i ryggmärgen tillslut.”*

Revisionskvalitet

Enligt Revisor G är revisionskvalitet när revisorn vet vad revisorn gör och faktiskt frågar när det krävs samt är osäker när den är osäker. Han uttryckte också att revisionskvalitet handlade om *“att vara professionell och ha en professionell relation med kunden.”*

Revisor G ansåg även att det var viktigt att revisorn arbetar på en byrå med ett bra rykte som gör rätt och *“har ordning på saker och ting”*.

Revisorns legitimitet

Revisor G ansåg att revision var en form av garantistämpel då det som reviderats stämmer i allt väsentligt. Han menade även att *“samhället har ju skapat ett behov av revisorer”* men han sade även att revisionen har ändrats genom åren kring vem en revisor reviderar för. *“Hade du frågat mig för 20 år sedan så hade jag sagt för kunden rakt av men nu skulle jag säga att detta har svängt eftersom vi har ett helt annat samhälle och helt andra regler idag. Vi pratar ofta om det här, man känner att vad är det vi reviderar för? Jo vi reviderar för att vi ska ha en jättefin dokumentation eftersom det är dokumentationskrav på allting”*.

Revisor G ansåg även att legitimiteten är en tillgång för revisorer eftersom revision är ett mervärde *“i och med att du får ett kvitto externt på att det här är bra”*. Det är samtidigt något som gör att revisorer kan visa att det finns behov av revision. Revisor G ansåg däremot att rotationsreglerna inte kommer ha någon påverkan på revisorns legitimitet, men att det kan innebära ett *“irritationsmoment för kunden”*. Revisor G ansåg att det är samhällets förväntningar som styr revisorns legitimitet men uttrycker också att lagar och regler påverkar.

4.3 Sammanfattning av Empiri

Rotationsregler

Gemensamt för revisorerna är att de ansåg att det inte finns någon specifik tidsram för hur länge en revisor kan anta ett uppdrag i mindre eller medelstora revisionsbyråer utan att

utmana oberoendet. De flesta av revisorerna ansåg att deras revidering var som bäst efter ett antal år och inte i början av ett uppdrag då en revisor som har större kunskap om klientens verksamhet kan utföra en bättre granskning. Majoriteten av revisorerna ansåg att revisorns oberoende inte skulle påverkas av rotationsregler men att revisionskvaliteten skulle bli bättre i samband med dessa regler. De som avvek från denna uppfattning ansåg att revisorns oberoende skulle bli bättre i samband med rotation då revisorn inte kunde skapa en personlig relation till sin klient. De som ansåg att revisionskvaliteten inte skulle bli bättre eller påverkas av rotationsregler menade att det var svårt att genomföra en bra granskning i början av ett uppdrag. De ansåg även att kvaliteten inte skulle bli påverkad av en sådan regel då en revisor måste följa principer och bestämmelser oavsett tidsperiod för ett granskningsuppdrag.

Revisorns oberoende

Alla revisorer ansåg att revisorns oberoende präglas av revisorns integritet. Alltså att en revisor ska kunna säga ifrån samt kunna utföra en egen bedömning kring revisorns oberoende eller beroende. Andra aspekter som samtliga revisorer ansåg var av betydelse för revisorns oberoende är revisorns professionalitet gentemot klienter samt att omgivningen ska uppfatta revisorn som oberoende.

Revisionskvalitet

Majoriteten ansåg att revisionskvalitet uppstår när den granskande revisorn har kunskap och förståelse för klientens verksamhet. Dessa faktorer är betydande för att revisorn ska kunna upptäcka felaktigheter och granska väsentliga poster för varje enskild klient. Minoriteten ansåg att revisionskvalitet uppstår då revisorn har en professionell relation med kunden samt att denne arbetar på en byrå med ett bra rykte.

Revisorns legitimitet

Samtliga revisorer ansåg att legitimiteten är en tillgång för dem i sitt yrke. De hade dock olika beskrivningar på vad de ansåg vara legitimt i deras yrke, "garantistämpel", "auktorisering" och "samhällsnytta" var några av de uttryck som framkom. Majoriteten av revisorerna ansåg att rotationsreglerna skulle stärka revisorns legitimitet, detta på grund av att en sådan bestämmelse skulle påverka hur samhället uppfattar deras oberoende till klient.

5 Analys

I detta kapitel presenteras en analys av det insamlade empiriska materialet samt den tidigare forskning som presenterats i denna studie. Kapitlet utgår från den egenkomponerade analysmodellen (kapitel 2.6) där samma uppdelning av rubriker har använts. Rubrikerna som presenteras är rotationsregler, revisorns oberoende, revisionskvalitet och revisorns legitimitet. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning av insamlat empiriskt material och tidigare forskning.

5.1 Rotationsregler

Samtliga revisorer ansåg att det inte finns någon specifik tidsram för hur länge en revisor kan anta ett uppdrag utan att utmana oberoendet. De menade att deras revidering var bättre efter något eller några år då de hade fått mer kunskap om verksamheten. Detta är ett yttrande som liknar Williams och Wilder (2017) samt Sharaf och Mautz (1961) synsätt. Forskarna menade att granskningen blir bättre med tiden då revisorn har mer kunskap om sin klient.

Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) redogör för de potentiella effekter som rotationsreglerna kan ha på revisionskvaliteten. De effekter som de presenterar i sin forskning har även denna studie kunnat identifiera vid analys av insamlad empiri. En av effekterna som Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) fann var att de som förespråkade rotationsregler ansåg att revisionskvaliteten skulle förbättras. Deltagande revisorer i denna studie har inte angivit om de är för eller emot rotationsregler men majoriteten av revisorerna anser att revisionskvaliteten ökar i samband med rotation. Revisor E menade att rotationsregler gav upphov till att en revisor blir mer *“noggrann och ifrågasättande”* vilket även Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) styrker då de menar att en revisor är mer objektiv i början av ett uppdrag. Forskarna presenterade även motsatta effekter som uttryckte att revisionskvaliteten försämras i samband med rotationsregler. De menade att revisorn ej har den kunskap som krävs för varje enskild klient och att fler felaktigheter förekommer i revisionen under det första året. Detta synsätt stämmer överens med vad 2 av 7 revisorer angav i denna studie. Revisor D uttryckte bland annat att en revisor i början av ett uppdrag kan missa felaktigheter på grund av att denne inte förstår verksamheten som revideras. Det är dock intressant att samtliga revisorer uttryckte att deras revidering var som bäst efter några år och att det därför inte var nödvändigt med någon specifik

tidsram för deras uppdrag. Detta synsätt kan till viss del motsäga hur de i praktiken kommer att handla.

Angående rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende framkom det i denna studie att majoriteten av revisorerna inte bekräftar den tidigare forskning som har presenterats av Köhler, Quick och Willek (2016). Forskarna menade att rotationsreglerna infördes för att bland annat stärka revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Som analysen presenterar ovan ansåg majoriteten av revisorerna att revisionskvaliteten skulle förbättras i samband med rotationsreglerna men de ansåg dock inte att revisorns oberoende skulle påverkas av rotation. Detta eftersom en revisor ska vara oberoende vid alla revisionsuppdrag oavsett om rotationsregler ska tillämpas eller inte.

5.2 Revisorns oberoende

Sharaf och Mautz (1961) nämnde att integriteten är betydande för revisorns oberoende. I denna studie framkom det att samtliga revisorer bekräftar forskarna då de under intervjuerna främst poängterade denna aspekt för att beskriva revisorns oberoende. Revisor C uttryckte exempelvis att den personliga integriteten hos en revisor är av stor betydelse för revisorns oberoende, han menade att en revisor ska våga stå upp för det revisorn tycker är rätt eller fel. Detta är något som Revisor A också nämner då hon menade att en revisor måste vara rakryggad och kunna säga ifrån oavsett relationen mellan revisor och klient. Revisorns integritet är även en del av det faktiska oberoendet som enligt Diamant (2004) innefattar vilken attityd en revisor har till revisionsuppdraget. Bedömningen innebär vilket förhållningssätt samt vilken syn revisorn har på det enskilda uppdraget. Revisor G nämner att en revisor "*får ju känna efter*" om revisorn är oberoende eller inte inför ett revisionsuppdrag. Han menade att en utomstående kan anse att en revisor inte är oberoende medan revisorn själv kan anse att denne är oberoende.

Enligt Wines (2011) kan det vara svårt för en revisor att överväga och utvärdera oberoendet, speciellt om det är en gränsöverskridande situation. Detta är något som både Revisor A samt Revisor F beskriver vid intervjuerna. Revisor A uttryckte att det är viktigt för en revisor att kunna stå för sin revision utan att känna sig orolig över att möjligtvis gå över gränsen för att vara oberoende. Revisor F uttryckte att det är svårt att veta vart gränsen går för att vara oberoende. Han menade att det är revisorn själv som måste känna vart gränsen går samt att detta kan vara olika från person till person. Detta styrker

Samsonova-Taddei och Siddiqui (2016) forskning som ansåg att bedömningen är problematisk då den kräver att revisorn har förmåga att förstå vad som anses vara etiskt rätt. Vad som anses vara etiskt rätt kan därmed vara en tolkningsfråga.

Denna studie har fokuserat på vänskapshotet inom revisorns oberoende då revisorer som innehar ett uppdrag under flera år riskerar att få en nära relation till en klient. Tidigare forskning i denna studie belyser även att det är relationen mellan revisor och klient som är av betydelse vid bedömningen om en revisor är oberoende eller inte. För att inte få en för nära relation med sina klienter uppgav Revisor A att revisorer måste vara raka, strikta och affärsmässiga gentemot klienterna. Revisor D ansåg att en revision ska ske oberoende oavsett vem klienten är som ska granskas. Om revisorn skulle tänka på vem det är den reviderar kommer revisorn att påverkas och därefter inte revidera utifrån en oberoendeställning. Revisor F ansåg att revisionen bygger på att revisorn har en bra relation med klienten men att det samtidigt är viktigt att belysa för klienten att detta är deras arbete samt varför de handlar som de gör vid vissa frågor.

Under intervjuerna framkom det även att revisorerna bland annat ansåg att en revisor bör vara professionell gentemot klient för att inte få en för nära relation. Revisor C menade att oberoendet hotas om en revisor inte kan hantera relationen med sina klienter. Detta uttryckte även Revisor B då hon menade att en revisor bör ha en professionell relation till sina klienter då detta skapar förtroende. Detta nämnde även Revisor G då han menade att en revisor måste "hålla en professionell nivå" vid möten med kunden samt ha en professionell inställning till klienten. Dessa synsätt kan jämföras med Sharaf och Mautz (1961) studie. Forskarna belyser att ju längre period en revisor granskar en klients finansiella rapporter desto bättre förståelse får revisorn för klientens processer och risker. Detta kan bidra till att relationen mellan revisor och klient förändras om revisorn får för mycket kunskap om klienten och därmed inte granskar denne med ett oberoende. Informanterna samt tidigare forskning antyder att professionalitet hos en revisor är av betydelse.

5.3 Revisionskvalitet

Enligt DeAngelo (1981) definieras revisionskvalitet som revisorns kompetens och oberoende. Samtliga revisorer ansåg att revisorns kunskap var avgörande för revisionskvaliteten, både kunskap inom området men också kunskap för den verksamhet

som granskades. Tidigare forskning uttryckte att revisorns kompetens består av hur revisorn upptäcker felaktigheter (DeAngelo, 1981). Detta synsätt identifieras även i denna studie där Revisor F uttrycker att en revisor ska fokusera på väsentliga poster och *“ringa in de risker som finns i ett bolag”*. Det andra begreppet, revisorns oberoende, är enligt DeAngelo (1981) hur en revisor hanterar eventuella felaktigheter som denne upptäcker eller är medveten om. Insamlad empiri antyder att samtliga revisorer styrker DeAngelos (1981) studie. Uttryck som bland annat tyder på detta är att revisorn *“har rätt personlighet”*, *“inte ta för lätt på problem som uppstår”* och *“gå till botten med problem”*. Dessa uttryck tolkas som att revisorn ska stå upp för sitt arbete och våga ifrågasätta felaktigheter som denne finner.

5.4 Revisorns legitimitet

Enligt Deegan (2013) finns det implicita och explicita förväntningar som påverkar hur vad samhället anser vara legitimt. Både de implicita och de explicita förväntningarna kunde identifieras i denna studie. Majoriteten av revisorerna ansåg att det var både lagar och regler samt samhället som påverkar revisorns legitimitet. Revisor B uttryckte bland annat att *“lagar och regler finns men sen finns det en praxis på hur man borde göra och det kan ju vara lite mer flexibelt och kanske påverkas mer av samhällsdebatten”*.

Samtliga revisorer uttryckte att legitimiteten är en tillgång för dem i deras yrke. Revisor C menade bland annat att de tidigare skandaler som uppdagats inom branschen har påverkat legitimiteten negativt. Detta synsätt kan jämföras med att ett oaktsamt handlande skulle påverka legitimiteten negativt (Wines, 2011; Crockett & Ali, 2015; Power, 2003). Revisor A beskriver att legitimitet för revisorer från samhället var nödvändigt, *“annars faller ju allting”*. Revisor E ansåg att legitimiteten bidrog till en starkare position i samhället och Revisor G menade att en legitim revisor också skapade behov av revision i samhället.

Roebuck, Moldrich och Jackson (2008) menar i sin forskning att rotationsregler stärker oberoendet vilket vidare kan kompletteras med Wines (2011) synsätt som säger att en synlig åtgärd utåt i sin tur övertygar samhället att en revisor är oberoende. Detta synsätt liknar det synbara oberoendet som beskriver hur samhället uppfattar revisorns oberoende (Wines, 2011; Diamant, 2004). Det framkom i studien att majoriteten av revisorerna stärker detta synsätt, de ansåg att en rotationsregel skulle påverka hur samhället uppfattar

deras oberoende till klient. Empirin kan därmed anses stämma överens med Power (2003) som anser att revisorns legitimitet stärks genom rotationsregler. Revisor C menade att rotationsregler stärker legitimiteten främst för att det syns utåt men också för att oberoendet inte skulle ifrågasättas. Förtroendet från samhället skulle öka och nyttan med rotationsregler skulle därmed anses vara uppfylld. Även Revisor F menar att rotationsregler skapar ett förtroende från samhället då de blir medvetna om att en revisor inte utmanar oberoendet.

5.5 Sammanfattning analys

Rotationsregler

Samtliga revisorer ansåg att det inte fanns någon specifik tidsperiod för hur länge en revisor kan anta ett uppdrag utan att oberoendet utmanas. Tidigare forskning menar att revisionen blir bättre efter några år då revisorn har mer kunskap om klientens verksamhet, detta beskriver även informanterna till denna studie. Tidigare forskning presenterade eventuella effekter av rotationsregler, denna studie kunde identifiera dessa effekter. Majoriteten ansåg att rotationsregler skulle bidra till ökad revisionskvalitet då revisorn blev mer noggrann och ifrågasättande. Minoriteten hävdade dock att rotationsregler skulle innebära att revisorn genomför en sämre granskning i början av ett uppdrag på grund av att revisorn inte har den kunskap som krävs om klientens verksamhet, revisionskvaliteten skulle därmed försämrans. Tidigare forskning menar att revisorns oberoende påverkas av rotationsregler, detta synsätt identifieras inte av majoriteten i denna studie. Majoriteten ansåg att revisorns oberoende inte skulle påverkas av rotationsregler, de som avvek från detta uttalande menade att revisorns oberoende skulle förbättras på grund av att revisorn inte kunde skapa en personlig relation till sina klienter.

Revisorns oberoende

Tidigare forskning och samtliga informanter menar att revisorns integritet är betydande vid bedömningen om en revisor är oberoende eller inte. Denna bedömning grundar sig i det faktiska oberoendet som innefattar vilken attityd en revisor har gentemot revisionsuppdraget. Det kan även vara svårt för en revisor att utföra en bedömning om oberoendet vid gränsöverskridande situationer där revisorn är osäker i sitt agerande samt att det är svårt att veta vart gränsen går för att vara oberoende. För att inte få en för nära relation till klienter så krävs det att en revisor agerar professionellt gentemot klienter.

Revisionskvalitet

För att uppnå revisionskvalitet krävs det att revisorn är oberoende samt att denne har kompetens. Detta grundar sig i att en revisor fokuserar på väsentliga poster samt hur en revisor hanterar eventuella felaktigheter som denne upptäcker eller är medveten om. Detta är något som både tidigare forskning och informanterna bekräftar. Informanterna ansåg även att en revisors kunskap är avgörande för revisionskvaliteten, både kunskap inom området men också kunskap om den verksamhet som granskas.

Revisorns legitimitet

Majoriteten av informanterna ansåg att det är både lagar och regler samt samhället som påverkar revisorns legitimitet. Samtliga informanter ansåg även att legitimiteten är en tillgång för dem i deras yrke. En revisor som handlar oaktsamt kommer även att påverka legitimiteten negativt, vilket kan innebära att den ekonomiska överlevnaden utmanas. Tidigare forskning samt majoriteten av informanterna anser att rotationsreglerna stärker det synbara oberoendet samt revisorns legitimitet. Informanterna menade att en rotationsregel skulle påverka hur samhället uppfattar deras oberoende gentemot klient.

6 Slutsatser

I det sista kapitlet kommer först en upprepning av studiens syfte och problemformulering att presenteras. Därefter redogörs studiens slutsatser som baseras på den genomförda analysen. Slutligen kommer studiens bidrag, studiens begränsningar, etiska och samhällliga reflektioner samt förslag till vidare studier att presenteras.

6.1 Slutsatser

Studiens syfte var att ur ett legitimitetsperspektiv bidra med påskrivande revisorers uppfattningar kring rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende samt revisionskvaliteten. Studien skulle också bidra med förståelse för hur relationen mellan revisor och klient påverkar revisorns oberoende och revisionskvaliteten. För att uppnå syftet har följande problemformuleringar ställts:

- Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisorns oberoende?
 - Vilken påverkan har rotationsreglerna på revisionskvaliteten?

Resultatet i denna studie är att det faktiska oberoendet inte påverkas av rotationsregler men att det synbara oberoendet påverkas. Det faktiska oberoendet består av revisorns integritet samt vilken attityd revisorn har till uppdraget. Inför varje enskilt uppdrag ska en revisor göra en bedömning av bland annat oberoendet och relationen till klienten. Denna bedömning kan vara olika från person till person, vilket innebär att en revisor kan anse sig vara oberoende vid ett uppdrag när en annan revisor inte anser sig vara oberoende vid en liknande situation. Denna studies resultat visar att bedömningen om oberoendet som en revisor utför inte påverkas av rotationsregler. Det är dock viktigt att ha i åtanke att informanterna i dagsläget inte tillämpar reglerna om rotation samt att några av dessa har granskat samma klient under en längre tid. Reglerna kan därmed motverka att revisorer granskar en klient under en längre period och att en nära relation mellan revisor och klient inte inträffar. Detta kan innebära att det faktiska oberoendet påverkas av rotationsregler då en revisor som granskat en klient under en längre period möjligtvis inte är oberoende. Det faktiska oberoendet kan påverkas om en revisor granskar en klient och inte är oberoende. Resultatet i denna studie visar dock att samhället får en starkare försäkran om att en revisor är oberoende då rotationsregler tillämpas, vilket innebär att det synbara oberoendet stärks. Om samhället blir medvetna om att en revisor är

oberoende kommer deras förtroende för revisorer att öka. Rotationsreglerna samt ett ökat förtroende för revisorer stärker revisorns legitimitet då det påverkar hur samhället uppfattar deras oberoende gentemot klienter.

Revisionskvaliteten kan komma att påverkas både positivt och negativt av rotationsregler. Resultatet tyder på att revisionskvaliteten ökar då en revisor har mer kunskap om klientens verksamhet samt att kvaliteten är sämre under det första året av ett uppdrag. Dock framkom det att revisionskvaliteten blir bättre i samband med rotationsregler då en revisor granskar en verksamhet mer noggrant och ifrågasättande. Detta resultat tyder på att rotationsregler kan förbättra revisionskvaliteten då en revisor som haft ett uppdrag under flera års tid kan utföra granskningen av slentrian och inte vara uppmärksam. Men resultatet tyder även på att rotationsregler kan försämra revisionskvaliteten under det första året av ett uppdrag eftersom en revisor bör ha kunskap om klientens verksamhet för att kunna utföra revisionen med hög kvalitet.

Studiens resultat innebär ur ett legitimitetsperspektiv att rotationsreglerna påverkar det synbara oberoendet. Då samhället och andra utomstående parter får en starkare försäkran om att revisorn inte får en för nära relation med sina klienter. För att en revisor ska få förtroende från samhället och därmed bevara legitimiteten krävs det att en revisor är oberoende vid revisionsuppdrag samt reviderar med kvalitet.

Slutligen kan vi inte i denna studie utifrån informanternas kön eller yrkeserfarenhet identifiera några skillnader eller likheter som påverkar studiens resultat. Ett exempel på detta är att de två informanter som ansåg att rotationsreglerna inte skulle påverka revisorns legitimitet var Revisor A som har minst erfarenhet och är kvinna samt Revisor G som har längst erfarenhet och är en man.

6.2 Studiens bidrag

Genom insamlad empiri med valda informanter bidrar studien till en ökad förståelse om hur rotationsreglerna kan påverka en revisors oberoende, revisionskvalitet samt legitimitet. Informanterna ökar förståelsen för studiens syfte och problemformuleringar med sin kunskap och erfarenhet. Revisorer kan i denna studie få mer kunskap kring området och problematiseringen kring revisorns oberoende, främst gällande

vänkskapshotet. Studien bidrar även med ökad förståelse om rotationsreglernas faktiska syfte och hur dessa upplevs av revisorer som i dagsläget inte tillämpar reglerna. Att få ökad förståelse och kunskap angående relationen mellan revisor och klient är av intresse för revisorer då detta enligt tidigare forskning har bedömts vara ett stort hot mot revisorns oberoende och revisionskvaliteten. Det är även intressant att studien inkluderar revisorns legitimitet, då vi inte funnit några tidigare studier där samtliga begrepp inkluderats. Detta medför att denna studie bidrar med nya insikter inom området då begreppen presenteras på ett annat sätt än de tidigare studierna gjort. De nya insikter som denna studie bland annat bidrar med är att rotationsregler inte har någon påverkan på revisorns faktiska oberoende men att reglerna har en positiv påverkan på revisorns synbara oberoende, vilket tyder på att revisorn behöver vara legitim. Praktiskt är denna studies resultat användbart för revisorer som i dagsläget tillämpar eller i framtiden kommer att tillämpa regler om rotation. Resultatet samt informanternas uppfattningar bidrar till ökad förståelse kring hur en revisor kan tänka vid bedömning om oberoende samt hur detta påverkas av rotationsregler. Med hjälp av detta resultat kan revisorer även få ökad förståelse för revisorns legitimitet och att tillämpning av rotationsregler stärker samhällets förtroende för revisorer.

6.3 Studiens begränsningar

I studien framkom det att informanterna hade svårigheter med att uppfatta vad vi i denna studie menade med begreppet legitimitet. För framtida studier hade vi rekommenderat att inte använda teoretiska begrepp i intervjufrågor utan tydliggöra vad det teoretiska begreppet innebär för gällande studie eller använda ett mer indirekt begrepp.

En annan faktor som kan beaktas är den avgränsning som görs i kapitel 1.6. Denna studie har inte inkluderat revisorer som i dagsläget tillämpar regler om rotation, revisorerens ålder eller andra faktorer som möjligtvis skulle kunnat påverka hur informanterna svarar. Detta kan ses som begränsning för de slutsatser som presenteras då dessa faktorer hade kunnat påverka studiens resultat. Då det är revisorers uppfattningar om rotationsregler som studerats i denna studie kan möjligtvis ett annat resultat presenteras om det istället är revisorers erfarenhet av reglerna som studeras.

6.4 Etiska och samhällliga reflektioner

I denna studie framkommer det att majoriteten av revisorerna hävdar att revisionskvaliteten ökar i samband med rotationsregler. De anger dock att kvaliteten är sämre under det första året av ett uppdrag vilket kan innebära att felaktigheter inte upptäcks och hanteras. Detta påverkar dock inte enbart revisorerna då det även kan påverka samhället och välfärden. Ur ett samhällligt perspektiv kan sämre revisionskvalitet innebära att felaktiga bokslut redovisas vilket i sin tur kan leda till att inkorrekt skatt rapporteras till staten. Sämre revisionskvalitet kan även innebära att företag går i konkurs, investerare förlorar pengar samt att samhällets förtroende för revisorer påverkas. Felaktiga granskningar kan uppkomma på grund av de tolkningsmöjligheter som bedömningen kring revisorns oberoende tillåter. Beroende på hur vissa bestämmelser tolkas kan den slutgiltiga rapporten komma att påverkas. Tolkningensmöjligheten som regelverket tillåter kan påverka förtroendet som intressenter och samhället har för en revisor. Som denna studie belyst, kan förtroendet för hela branschen skadas om en revisor åsidosätter samhällets intressen vid revision. Hela revisionsbranschen kan påverkas av en revisors personliga värderingar och moral, därav kan det vara av värde att fokusera mer på hur dessa delar ska regleras för att förtroendet och legitimiteten för revisorer ska upprätthållas.

6.5 Förslag till vidare studier

Förslag till vidare studier är att studera revisorns faktiska oberoende. Hur en revisors moral personliga värderingar påverkar revisorns bedömningsförmåga om oberoendet. Detta på grund av att denna studie påvisade att revisorns integritet var en betydande faktor för samtliga informanter. Det hade även varit intressant att studera samma problemformuleringar som denna studie har haft fast ur ett klientperspektiv.

7 Referenser

- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod - En handbok* (1 uppl.). Stockholm: Liber AB.
- 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.
- Bolagsverket. (den 06 07 2018). *Företag av allmänt intresse*. Hämtat från Bolagsverket: <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/foretag-av-allmant-intresse-1.1327104> 2019
- Broberg, P. (2013). *The Auditor at Work: A Study of Auditor Practice in Big 4 Audit Firms*. Lund: Lunds Universitet.
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3 uppl.). Stockholm: Liber AB.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 23(2), 55-69.
- Carrington, T. (2014). *Revision* (2 uppl.). Stockholm: Liber AB.
- Crockett, M., & Ali, M. (2015). Auditor Independence and Accounting Conservatism. *International Journal of Accounting & Information Management*, 23(1), 80-104.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 99-183.
- Deegan, C. (2013). *Financial accounting theory* (4 uppl.). Australia: McGraw-Hill Education Pty Ltd.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken - För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (3:2 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende - om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136.
- Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om Revision*. Lund: Studentlitteratur AB.
- FAR AB. (den 19 05 2016). *Så implementeras EU:s revisionspaket i Sverige*. Hämtat från FAR: <https://www.far.se/nyheter/2016/maj/sa-implementeras-eus-revisionspaket-i-sverige2> den 12 02 2019

- FAR AB. (2019). *Auktoriserad revisor*. Hämtat från FAR Online:
https://www.faronline.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/a/rb_auktoriseradrevisor/
- FAR AB. (u.d.). *FAR - Promemoria (Analysmodellen)*. Hämtat från FAR:
<https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf> den 13 02 2019
- Francis, J. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
- Haapamäki, E. (2018). Voluntary Auditing: A Synthesis of the Literature. *Accounting in Europe*, 15(1), 81-104.
- IFAC. (08 2016). *IESBAs Etikkod*. Hämtat från FAR:
<https://www.faronline.se/dokument/i/iesbasetikkod/> 04 2019
- IFAC. (u.d.). *About IESBA*. Hämtat från Ethicsboard: <https://www.ethicsboard.org/about-iesba> 02 2019
- Johansson, P. (den 23 11 2018). *Revisorer måste bli hjältar*. Hämtat från Dagens industri:
<https://www.di.se/debatt/revisorer-maste-bli-hjaltar/>
- Justitiedepartementet, Regeringen. (den 07 04 2016). *Revisorer och Revision Prop. 2015/16:162*. Stockholm.
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing-a Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- Köhler, A., Quick, R., & Willek, M. (2016). The New European Audit Regulation Arena: Discussion of New Rules and Ideas for Future Research. *International journal of auditing*, 20(3), 211-214.
- Lambert, R. (2001). Contracting Theory and Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 3-87.
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet - En introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn - Oberoende, ansvar, tystnadsplikt* (4:1 uppl.). Stockholm: Norstedts Juridik AB.

- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.
- Revisorsinspektionen. (den 22 02 2018). *Revisorsinspektionens allmänna uttalande*. Hämtat från revisorsinspektionen:
https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/allmannaa-uttalanden/etik kodens-betydelse-for-tillampningen-av-21-a--revisorslagen_2018.pdf 04 2019
- Revisorsinspektionen. (u.d.). *Om Revisorsinspektionen*. Hämtat från Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/> 04 2019
- Roebuck, P., Moldrich, M., & Jackson, A. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437.
- Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 183-195.
- Sharaf, H., & Mautz, R. (1961). The philosophy of auditing. American Accounting Association Monograph. *American Accounting Assosiation*.
- Suwardi, E., Hartono, J., Junaidi, J., Hartadi, B., & Miharjo, S. (2016). Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence? *Gadjah Mada International Journal of business*, 18(3), 315-336.
- Vetenskapsrådet. (2002). *Forskningsetiska principer inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning*. Stockholm: Vetenskapsrådet.
- Williams, T., & Wilder, M. (2017). Audit Firm Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters. *Academic Journal*, 11(1), 22-44.
- Wines, G. (2011). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market? *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 5-40.

8 Bilagor

8.1 Bilaga 1 – Intervjuguide

Uppvärmningsfrågor

Hur länge har du arbetat som påskrivande revisor?

Varför är revisionen viktig för dig?

Rotationsregler

1. Hur länge anser du att en revisor kan ha ett revisionsuppdrag hos en klient utan att revisorns oberoende ska utmanas?
2. Vid vilket tillfälle anser du att du kan genomföra en så bra granskning som möjligt;
 - Då du arbetat med klienten under en längre tid?
 - Då du granskar en klients rapporter första gången?
3. Anser du att rotation av revisor skulle påverka oberoendet?
4. Vilken inverkan anser du att rotationsreglerna har på revisionskvaliteten?
5. Hur skulle rotationsreglerna påverka dig i det praktiska arbetet?

Revisorns oberoende

6. Vad innebär revisorns oberoende för dig?
7. Är det möjligt att vara helt oberoende som revisor?
8. Har du upplevt en situation där oberoendet kan ha varit hotat?
9. Hur arbetar ni för att inte få en för nära relation med era klienter?

Revisionskvaliteten

10. Vad är det enligt dig som skapar kvalitet inom revision?
11. Upplever du att revisionskvaliteten uppfattas olika av olika "användare"?

Legitimitet

12. Vad innebär legitimitet för dig inom ditt yrke?
13. Är legitimiteten gentemot samhället något som du/ni aktivt jobbar med?
14. Är legitimiteten en tillgång för revisorer?
15. Anser du att rotationsregler har inverkan på revisorns legitimitet?
16. Upplever du att legitimiteten är något som styrs av:
 - lagar och regler? Eller,
 - samhällets förväntningar?

Övrigt

Har du något annat du skulle vilja tillägga?

8.2 Bilaga 2 – Mailutskick

Hej!

Vi är två studenter från Högskolan i Skövde som börjat skriva vårt examensarbete nu under pågående vårtermin. Examensarbetet har sin utgångspunkt i revisorns oberoende och den upplevelse som du som påskrivande revisor har i samband de bestämmelser som i dagsläget finns. Undersökningen ska ge oss en djupare förståelse kring hur påskrivande revisorer på mindre- eller medelstora revisionsbyråer arbetar med och upplever revisorns oberoende.

Vi är därför intresserade av att få din syn på detta ämne och undrar om vi kan få boka in ett möte/intervju med dig? Intervjuerna har vi tänkt ska utföras under V.12-13. Intervjun beräknas ta cirka 1 timme och du kommer att vara anonym i vårt arbete samt få möjlighet att få ta del av resultatet. Vi är medvetna om att ni möjligtvis har en hög arbetsbelastning under denna period och är därför flexibla att anpassa oss efter dina möjligheter.

Hoppas du tycker att detta låter intressant och vill vara en del av vår undersökning.

Med vänlig hälsning

Josefin Andersson & Sandra Lidholm

8.3 Bilaga 3 – Påminnelseutskick

Hej!

Vi hör av oss igen då vi ej fått svar på det senaste mailet vi skickade till dig angående förfrågan om intervju till examensarbete. Även om du ej har tid eller möjlighet att medverka så hade vi uppskattat återkoppling.

Vi önskar dig en trevlig helg.

Mvh Josefin Andersson & Sandra Lidholm

8.4 Bilaga 4 – Individuella reflektioner

Josefin Andersson

Jag har inga tidigare erfarenheter inom revision men att arbeta som revisor är något som både jag och Sandra vill arbeta med i framtiden, vilket innebar att ämnet revision kändes som en självklarhet för oss. Höstterminen 2018 började jag och Sandra, min uppsatspartner, att diskutera intressanta ämnen för uppsatsen. Vi båda har ett personligt intresse för redovisning och revision vilket medförde att vi redan då hade olika förslag på områden inom revision som vi ville studera. I början av vårterminen 2019 beslutade vi oss för att revisorns oberoende var av intresse, vi valde därefter att koppla detta område till rotationsreglerna. Då ingen av oss hade kunskap om rotationsreglerna så fokuserade vi under den första tiden av uppsatsprocessen på att få bättre förståelse för dessa regler genom att studera tidigare forskning, lagar och etikkoden.

Vi båda fann det mest intressant att studien skulle utgå från revisorns perspektiv, detta var dock ingen självklarhet då vi var väl medvetna om den höga arbetsbelastning som en revisor har under våren. Detta skapade en utmaning för oss då vi var osäkra på om vi överhuvudtaget skulle få kontakt med revisorer som ville och hade tid till att medverka i vår studie. Vi funderade därför på om vi skulle utgå från ett annat perspektiv, men valde i slutändan det som vi tyckte var mest intressant och antog utmaningen med att få kontakt med revisorer som kunde medverka. Nu i efterhand är jag glad över att vi antog utmaningen och inte gav upp på den grundidé som vi hade från första början.

Då jag har fått anställning som revisorsassistent från och med hösten 2019 har detta område varit betydelsefullt för mig att studera. Denna studie har givit mig bättre förståelse för området men även bättre förståelse för hur en revisor faktiskt verkar i praktiken. Uppsatsen har även bidragit till att jag har utvecklat mitt akademiska skrivande och fått en bättre samarbetsförmåga, vilket för mig är väldigt värdefullt.

Det har varit väldigt uppskattat att få skriva denna uppsats tillsammans med Sandra. Trots att jag och Sandra har väldigt olika personligheter så har vi samarbetat och kompletterat varandra otroligt bra under denna period. Vi har alltid lyssnat på varandras åsikter och vi båda har lagt ner lika mycket tid på uppsatsen för att den i slutändan skulle bli klar. Jag vill därmed tacka min uppsatspartner, Sandra, för en fantastiskt rolig och givande period

där vi båda har breddat vår kunskap och lärande. Då jag och Sandra har stöttat varandra under hela utbildningen så är jag väldigt glad över att vi även skrev examensarbetet tillsammans.

Sandra Lidholm

Under höstterminen 2018 började mina tankar kring val av uppsatsämne att leda till revision, dels för att jag var intresserad av att lära mig mer kring området dels för att jag efter examen var intresserad av att jobba som revisor. I början av vårterminen 2019 bestämde jag och Josefin (min skrivpartner) att vi båda ville skapa en större förståelse för yrket och kom fram till att revisorns oberoende var relevant att diskutera vidare. Vi har haft många idéer kring val av problemområde och hade i början svårt att bestämma oss. Tillslut kom vi fram till att rotationsreglerna, som vi vid detta tillfälle inte hade så stor kunskap om, var ett intressant område att studera. Vi fann flertalet tidigare studier som redan hade studerat rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende, de tidigare studierna var intressanta och vi spenderade många timmar bara på att se vad tidigare studier hade kommit fram till.

I början av studien hade vi svårigheter med val av teori då vi inte fann en relevant teori för hur vi hade tänkt att studera problemområdet. Men med hjälpsam vägledning från vår handledare Ann-Christine kom vi tillslut fram till att revisorns legitimitet var en relevant utgångspunkt för att studera de områden som vi ansåg vara intressanta. Vi har under studien använt fyra stora begrepp då vi fann en koppling i tidigare forskning som vi helt enkelt inte kunde släppa. Då vi intresserade oss för yrket som revisor fann vi även att det optimala för oss, hade varit att få en revisors perspektiv på dessa begrepp i förhållande till varandra.

Under studiens gång har jag utvecklat förståelse för yrket och hur en revisor i praktiken arbetar. Detta är för mig betydande kunskap då jag till hösten 2019 har fått anställning som revisorsassistent. Jag ser fram emot att lära mig mer om området och är otroligt glad över att jag och Josefin valde att studera detta område tillsammans. Att skriva detta examensarbete har inte bara gett mig förståelse och kunskap för yrket, jag har också utvecklat mitt akademiska skrivande.

Denna vårtermin har stundtals upplevts som oändlig, samtidigt som tiden bara försvann och den slutgiltiga produkten av mitt och Josefins arbete blev färdigt. Sedan första terminen på Högskolan i Skövde har jag och Josefin stöttat varandra med studierna. Det var för mig en lättnad att även denna period av utbildningen skulle genomföras tillsammans. Jag vill därmed rikta ett stort tack till min skrivpartner, Josefin, som har gjort denna tid av utbildningen väldigt rolig och givande. Vi har kompletterat varandra och alltid lyssnat på vad den andra har att säga. Detta har bidragit till att vår slutgiltiga produkt är väl genomarbetad och båda har bidragit med lika mycket för att studien överhuvudtaget skulle bli färdig.