

Obligatorisk byrårotation

- Påverkan på revisionskvaliteten och revisionens legitimitet

Mandatory audit firm rotation

- Impact on the audit quality and audit legitimacy

Examensarbete inom huvudområdet
Företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2019

Carl Amnell
Adam Knutsson

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

Obligatorisk byrårotation

- Påverkan på revisionskvaliteten och revisionens legitimitet

Examensrapport inlämnad av Carl Annell och Adam Knutsson till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2019-09-06

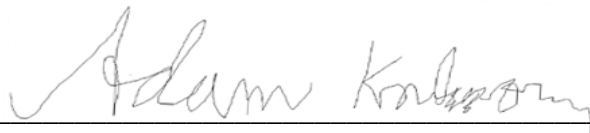
Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____



Carl Annell

Signerat: _____



Adam Knutsson

Förord

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till vår handledare Ann-Christine Mjölnevik som bidragit med ett stöd och väglett oss i vår studie. Vi vill även rikta ett stort tack till tacka alla andra personer som medverkat till att vår studie varit möjlig att genomföra. Ett särskilt tack till studiens informanter som ställde upp på intervjuer, utan er hade studien inte varit genomförbar.

Skövde, 2019

Carl Amnell och Adam Knutsson

Sammanfattning

Bakgrund: År 2016 infördes lagen om tidsbestämd obligatorisk byrårotation för företag av allmänt intresse in i svensk lagstiftning. Definitionen ”företag av allmänt intresse” innefattar börsnoterade företag och vissa finansiella företag. Regeln om obligatorisk byrårotation ingick i EU:s så kallade revisionspaket. Tanken med EU:s revisionspaket var att förbättra revisionskvaliteten och stärka revisorns oberoende för medlemsländerna. Det fanns även ett behov av att stärka förtroendet för revisionen efter alla revisionsskandaler som inträffat. Tidigare forskning anser att det finns både för- och nackdelar med obligatorisk byrårotation. Vissa forskare menar att revisionskvaliteten ökar av obligatorisk byrårotation medan andra menar att revisionskvaliteten minskar. Således är det intressant att studera vilken påverkan obligatorisk byrårotation har på revisionskvaliteten samt revisionens legitimitet.

Problemformulering: Hur påverkas revisionskvaliteten och revisionens legitimitet av obligatorisk byrårotation?

Syfte: Syftet med studien är att utifrån ett revisorsperspektiv undersöka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten samt allmänhetens förtroende för revisionen. Studien syftar således till att skapa en ökad förståelse kring hur revisionskvaliteten och revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation.

Metod: Studiens tillvägagångssätt var kvalitativt och datainsamlingen bestod av sex stycken semistrukturerade intervjuer. Alla informanter har revisorsbakgrund.

Resultat och slutsats: Studien visar att obligatorisk byrårotation har en övervägande positiv påverkan på såväl revisionskvaliteten som revisionens legitimitet. Detta gäller för både börsnoterade företag och finansiella företag. Obligatorisk byrårotation motverkar långvariga relationer mellan revisor och klient. Samtidigt går kunskap om ett företag förlorad när det genomförs en byrårotation.

Nyckelord: Revisionskvalitet, obligatorisk byrårotation, byrårotation, börsnoterade företag, finansiella företag.

Abstract

Backgrounds: In 2016, mandatory audit firm rotation was confirmed as a new law for public interest entities into Swedish legislation. The definition of "public interest entities" include listed companies and certain financial undertakings. The mandatory audit firm rotation rule was included in the EU audit package. The idea with the audit package was to improve the audit quality and increase the auditor independence for the member states of EU. There was also a need to improve the legitimacy confidence in the audit after all the scandals that occurred. Previous research finds that there are both advantages and disadvantages with mandatory audit firm rotation. Some research shows that the audit quality increase by mandatory audit firm rotation, while some shows that the audit quality decrease. Thus, it is interesting to study the impact of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit legitimacy.

Questions: How does the audit quality and the audit legitimacy affect by mandatory audit firm rotation?

Purpose: The purpose of the study is to investigate, from an auditor's perspective, how mandatory audit firm rotation affects audit quality and public confidence in the audit. The study thus aims to create an increased understanding about how audit quality and audit legitimacy are affected by mandatory audit firm rotation.

Method: The study's approach was qualitative and the data was collected by six semi-structured interviews. All informants have background in the audit profession.

Results and conclusion: The study shows that mandatory auditor rotation has a predominantly positive impact at the quality of the audit and the audit legitimacy. This applies to both financial undertakings and listed companies. Mandatory auditor rotation decreases the risk of counteracts long-standing relationships between the auditor and the client. At the same time, knowledge of a company is lost when an audit firm rotation is implemented.

Keywords: Audit quality, mandatory audit firm rotation, auditor rotation, listed companies, financial undertakings.

Innehållsförteckning

1.	Introduktion	10
1.1	Bakgrund	10
1.2	Problematisering	13
1.3	Problemformulering.....	15
1.4	Syfte	15
1.5	Studiens målgrupp	16
1.6	Avgränsning.....	16
2.	Referensram	17
2.1	Obligatorisk byrårotation.....	17
2.2	Revisionskvalitet.....	18
2.2.1	Revisorns oberoende.....	20
2.2.2	Revisorns kompetens	22
2.4	Analysmodell.....	24
3.	Metod	28
3.1	Forskningsmetoder.....	28
3.2	Metodansats	28
3.3	Litteraturgenomgång	29
3.4	Datainsamling	29
3.4.1	Semistrukturerade intervjuer	30
3.4.2	Urval	30
3.4.3	Etiska överväganden	32
3.5	Analysmetod	34
3.6	Trovärdighet	35
3.7	Metodkritik	36
4.	Empiri	38

4.1 Intervju 1 - Informant A.....	38
4.2 Intervju 2 - Informant B.....	41
4.3 Intervju 3 - Informant C.....	45
4.4 Intervju 4 - Informant D.....	49
4.5 Intervju 5 - Informant E.....	52
4.6 Intervju 6 - Informant F.....	57
4.7 Sammanfattning av empiri.....	60
5. Analys	63
5.1 Obligatorisk byrårotation.....	63
5.2 Revisionskvalitet.....	64
5.2.1 Revisorns oberoende.....	65
5.2.2 Revisorns kompetens.....	66
5.3 Revisionens legitimitet.....	67
5.4 Sammanfattning analys.....	69
6. Slutsats	72
6.1 Slutsatser.....	72
6.2 Studiens bidrag.....	74
6.3 Kritik mot studien.....	74
6.4 Etiska och samhällsliga reflektioner.....	75
6.5 Förslag till vidare studier.....	76
Referenser.....	77
Bilagor.....	83
Bilaga 1 - Intervjuguide.....	83
Bilaga 2 - Individuella reflektioner.....	85

Förkortningar och definitioner

Förkortningar:

EU - Europeiska unionen

FAR - Föreningen auktoriserade revisorer

FI – Finansinspektionen

SOU - Statens offentliga utredning

Definitioner:

Big 4 - Big-4 är ett samlingsbegrepp för de fyra största revisionsbyråerna. I Big-4 ingår revisionsbyråerna KPMG, PWC, Deloitte och EY.

Byrårotation - Byte av revisionsbyrå.

Börsnoterade företag - Börsnoterade företag definieras som ett företag vars värdepapper är upptagna på en reglerad marknad och inte är finansiella företag.

Finansiella företag - Finansiella företag inkluderar försäkringsföretag med licens att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen, värdepappersbolag med licens att lämna kredit till kunder och erhålla kunders tillgångar på konto, samt kreditinstitut som har licens att bedriva rörelse enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse.

Företag av allmänt intresse - Företag av allmänt intresse inkluderar börsnoterade företag samt vissa finansiella företag. Ett företag av allmänt är enkelt uttryckt ett företag som är intressant för allmänheten.

Kompetens - Kompetens handlar om vilken kunskap och förståelse en individ har vid utförandet av en uppgift.

Legitimitet - Legitimitet är ett begrepp som betyder att något är rättmätigt. För att något ska anses som legitimt ska det följa laga samt etik och moral.

Oberoende - Oberoende innebär att vara opartisk och objektiv i sitt handlande.

Revisionskvalitet - Revisionskvalitet är ett samlingsbegrepp för revisorns utbildning, erfarenhet, insikt i olika professionella standarder, oberoende och kännedom kring olika branscher.

1. Introduktion

I det inledande introduktionskapitlet ges en översiktlig bakgrund om obligatorisk byrårotation och varför regeln implementerades i svensk lagstiftning 2016. Läsaren introduceras även i vad som är avsikten med revision och vilken påverkan revisionskandalerna har haft på revisionen. Vidare i kapitlet redogörs problematiseringen kring hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten och revisionens legitimitet. Problematiseringen mynnar sedan ut i studiens problemformulering, syfte och studiens målgrupp.

1.1 Bakgrund

Användning av revision sträcker sig långt tillbaka i tiden. För mer än 100 år sedan i Skottland och England, inleddes det första arbetet kring det som idag kallas för revision. Det var en åtgärd som var nödvändig att vidta eftersom tillväxten av aktiebolag och deras behov av externt kapital blev allt större. För att försäkra att det investerade kapitalet togs omhand på ett lämpligt sätt behövdes det någon form av kontroll som visade på säkerhet (Öhman & Wallerstedt, 2012).

Avsikten med revision är att tillgodose de externa intressenterna med information som är säkerställd, kontrollerad och trovärdig. Revisionen är även till för att upplysa det interna företaget med information, så att företaget kan välja att göra bättre vägval i sin redovisning. Informationen ska ge en rättvisande bild och intyga att företagets finansiella rapporter och resultat är korrekta. För att informationen ska ses som pålitlig är det i Revisorslag (SFS 2001:883) stadgat att revisorn som utför revisionen ska vara i en oberoendeställning (FAR, 2006). En revisor anses vara oberoende om den vid utförande av revision är opartiskt och objektiv i sin granskning (Ling & Nopmanee, 2015).

Trots att revisionen ska vara tillförlitlig har flertalet stora revisionskandaler under 2000-talet visat att det inte alltid går att förlita sig på den information som revisorerna presenterar om företag. Revisionskandalerna har fått stor uppmärksamhet i media, vilket har påverkat förtroendet för revisionen negativt (FAR, 2002). I Maj 2007 blev det exempelvis känt att den nordiska investmentbanken Carnegie Investment Bank AB, dotterbolag till D.Carnegie & Co AB, kraftigt hade överskattat sin tradingverksamhet. Stor kritik riktades mot de allvarliga

brister som fanns i hur banken styrdes och kontrollerades. Vid flertalet tillfällen hade Carnegie brutit mot såväl lagstiftning som interna regler. Carnegie tilldelades en varning samt en straffavgift på 50 miljoner kronor. Finansinspektionen ansåg att det fanns grund till att dra in bankens tillstånd, men att det räckte att stanna vid en varning förutsatt att banken följer en åtgärdsplan samt att VD och styrelsen byttes ut (Finansinspektionen, 2008). Finansinspektionen lämnade även in en anmälan till Revisorsnämnden mot den revisor som Carnegie valt under bolagsstämman och som var ansvarig för företagets revision. Finansinspektionen ansåg att det var anmärkningsvärt att revisorn inte hade lämnat några anmärkningar under de sex år som denne granskade Carnegie. Revisorn fick kritik för att inte ha påtalat Carnegies ledning om de allvarliga brister som fanns i Carnegies sätt att redovisa och värdera finansiella instrument. Revisorsnämnden ansåg att revisorn hade brutit mot god revisions sed och att det fanns en anledning till att varna hen. Finansinspektionen lämnade även in en anmälan mot sin egen revisor som reviderade Carnegie. Detta för att revisorn i alltför stor utsträckning hade förlitat sig på den bedömning som utförts av Carnegies valda revisor. Den egna revisorn ansågs därmed även ha åsidosatt god revisions sed (Zachrisson, 2009).

År 2010 inträffade den så kallade HQ-kraschen. Det blev en omtalad revisionskandal som bestod av ett finansiellt bolag. HQ AB:s dotterbolag, HQ Bank AB, fick sitt banktillstånd indraget av Finansinspektionen och banken försattes i likvidation. Anledningen till att HQ Bank blev av med sitt tillstånd berodde bland annat att HQ Bank:s tradingverksamhet hade varit bristfällig och övervärderad ("Frågor och", 2010). Kritik riktades även mot revisionen och bankens revisorer. Den anlitate revisionsbyrå fick betala ett skadestånd till HQ AB:s konkursbo, eftersom HQ AB försattes i konkurs under pågående rättegång. Skadeståndet uppgick till cirka tio miljoner kronor (Hadjipetri Glantz, 2019).

Den revisionskandal som fått störst rubriker runt om i världen är den så kallade Enronskandalen. Enron var ett av USA:s största företag och var främst verksamt inom energi- och kommunikationsmarknaden innan företaget försattes i konkurs i december 2001. Företaget betedde sig oetiskt och bröt mot lagar genom korruption och olaglig bokföring (FAR, 2003). Revisionsbolaget Arthur Andersen som ansvarade för revisionsuppdraget hos Enron anklagades för att ha försvårat utredningen genom att ha förstört relevant dokumentation. Stark kritik riktades mot Arthur Andersen och de ansågs bära stor skuld till att skandalen blev allvarlig. Efterspelen förorsakade att Arthur Andersen upplöstes och kort därefter försvann från revisionsmarknaden (FAR, 2004). Ett stort fokus riktades mot att det var tvunget att vidtas

åtgärder inom revisionen för att förhindra att liknande revisionskandaler inte ska inträffa igen. Det blev ett högt tryck från allmänheten om att det var tvunget att ske en förbättring som klargjorde av revisor är oberoende i sina granskningar (Edling, 2002).

För att stärka revisorns oberoende har flertalet nya regleringar gjorts efter revisionskandalerna. Lag om tidsbestämd obligatorisk byrårotation för företag av allmänt intresse är en av de senaste regleringarna inom svensk lagstiftning. Obligatorisk byrårotation infördes år 2016 i svensk lagstiftning och innebär att alla företag av allmänt intresse tvingas byta revisionsbyrå efter en viss angiven uppdragstid (FAR, 2018).

De företag som måste tillämpa obligatorisk byrårotation är indelade i två olika företagsgrupper. Företag av allmänt intresse som är börsnoterade men inte är finansiella och företag av allmänt intresse som är finansiella. Reglerna för hur länge företag får använda sig av samma revisionsbyrå ser olika ut för de två företagsgrupperna. Huvudregeln uppger att rotation av revisionsbyrå måste ske senast var tionde år för såväl börsnoterade som finansiella företag. Skillnaden mellan de två företagsgrupperna är att börsnoterade företag har möjlighet att få uppdragstiden förlängd efter tio år medan finansiella företag inte har någon möjlighet till en förlängning av uppdragstiden (FAR, 2016). Anledningen till att börsnoterade företag har en möjlighet att förlänga uppdragstiden och inte finansiella företag, beror på att den svenska utredningsgruppen som ansvarade för regeln om obligatorisk byrårotation ansåg att det var mest lämpligt för Sverige. De ansåg att det var viktigare att säkerställa tillsynen hos de finansiella företagen och att uppdragstiden för revisionsbyråer i finansiella företag i Sverige inte skulle överskrida tio år (SOU 2015:49).

Regeln om obligatorisk byrårotation ingick i EU:s så kallade revisionspaket. Revisionspaketet bestod av en EU-förordning som gäller alla EU:s medlemsländer samt ett EU-direktiv som tillämpades i den svenska lagstiftningen (KPMG, 2016). Huvudsyftet med regeln om obligatorisk byrårotation är att förbättra revisionskvaliteten och att stärka revisorns oberoende (FAR, 2016), samt bidra till att förtroendet för revisorer ökar hos aktieägare och andra intressenter. Det är EU-förordningen som begränsar börsnoterade företag och finansiella företag från att använda samma revisionsbyrå i mer än tio år. Dock har EU-direktivet givit medlemsländerna möjligheten till att reglera undantag. I EU-direktivet föreslås det att börsnoterade företag ska ges möjlighet att förlänga revisionsuppdraget med ytterligare 10 år till sammanlagt 20 år. En förlängning med 14 år till sammanlagt 24 år kan vara möjlig om

ytterligare en revisionsbyrå anlitas efter att uppdraget har pågått i tio år. Enligt direktivet bör finansiella företag i nationell rätt inte ges någon möjlighet att förlänga uppdraget efter tio år. Uppmaningen är därmed att tillämpa en strängare reglering för finansiella företag (SOU 2015:49).

Enligt regeringen skapar implementeringen av revisionspaketet en administrativ börda för företag. De menar även att definitionen av *företag av allmänt intresse* inte bör inkludera fler företag än vad det gör idag (Proposition 2015/16:162). Justitiedepartementet anser även att det funnits skäl till att tillämpa en strängare lagstiftning för finansiella företag, trots att det medfört en administrativ börda. Implementeringen av revisionspaketet medför ökade administrationskostnader för de företag som anlitar revisorerna (SOU, 2015:49) samt att kunskap om företagets verksamhet förloras vid en byrårotation (Proposition 2015/16:162).

EU:s syfte med revisionspaketet var att bidra till förbättringar i de lagstadgade reglerna som finns angående revisionen. De förändringar som lanserades genom revisionspaketet syftar bland annat till att stärka revisorns opartiskhet och självständighet som i sin tur bidrar till att höja kvaliteten på revisionen och stärka revisorernas oberoende. Resultatet av att revisionskvaliteten och revisorns oberoende ökar ska även stärka förtroendet för revisionen som i sin tur är till för att bidra till att revisionspaketet stärker den finansiella stabiliteten på marknaden (SOU, 2015:49). Legitimitet är ett samlat begrepp för vad som enligt etik och moral anses vara rätt (Dowling & Pfeffer, 1975). Trots att syftet med obligatorisk byrårotation är att förbättra revisionskvaliteten, revisorernas oberoende samt allmänhetens förtroende för revisionen finns det kritiker som menar att rotation av revisionsbyråer inte kommer leva upp till syftet, utan praktiskt taget kunna försämra revisionskvaliteten (SOU 2015:49).

1.2 Problematisering

Regeln om obligatorisk byrårotation har stiftats för att säkerställa att en revisionsbyrå inte har ett revisionsuppdrag under en för lång tid. Trots att meningen med införandet är att revisionskvaliteten ska bli bättre, finns det en osäkerhet om att införandet av obligatorisk byrårotation förbättrar revisionen i praktiken. Det måste tas i beaktning att byrårotationer som sker för ofta kan medföra nackdelar för revisionskvaliteten (SOU, 2015:49). Johnson, Khurana och Reynolds (2002) anser att det finns en större risk att det begås misstag i revisionen under

de första åren efter att det har genomförts en byrårotation. De menar även att längre revisionsuppdrag ger revisionen en kontinuitet som kan ge revisorn en djupare förståelse om ett företags verksamhet och kan vara nödvändigt vid utförandet av revisionen. SOU (2015:49) menar att en djupare förståelse om företaget kan vara särskilt viktigt när det kommer till komplexa verksamheter som exempelvis större banker. Att därmed inte ge finansiella företag möjligheten att förlänga revisionsuppdraget till 20 respektive 24 år är dock en fråga som bör ställas. Dessa aspekter talar även för att finansiella företag bör ges möjligheten att förlänga mandatperioden med revisionsbyråer och därmed skapa en kontinuitet, samt undvika att tappa den kunskap som revisorn har byggt upp hos sin klient. Samtidigt gäller det att väga in de negativa effekterna med långa mandatperioder, exempelvis (Ling & Nopmanee, 2015) att hot mot opartiskheten och självständigheten samt (SOU, 2015:49) att förtroendet för revisionen minskar kan bli följderna av att inte byta revisionsbyrå.

Revisionsskandalerna under tidigt 2000-tal har gjort att revisionens legitimitet har försämrats och att trovärdigheten för revisorernas arbete har blivit allt lägre. Revisionsskandalerna bidrog till att en chockvåg spred sig över finansmarknaden, vilket försämrade förtroendet för revisionen (Power, 2003). Lagstiftarna tror att revisionsskandalerna och den försämrade legitimiteten för revisionen beror på att det inte har införts tillräckligt med nya lagar och regler som skapar ett lugn hos allmänheten. De upplevde att det fanns ett behov av att stifta nya lagar för att återställa och förbättra förtroendet för revision. Allmänheten och lagstiftare var eniga om att revisionsreglerna borde ses över och undersöka ifall orsaken till konkurserna berodde på brister i revisionen. Det är lätt att revisionen blir felaktig om revisorn inte uppfyller god revisionsred. Det finns däremot ingen garanti för att en revision inte består av enstaka fel i de finansiella rapporterna, men om revisorn uppfyller god revisionsred minskar åtminstone sannolikheten för att det uppstår fel i revisionen (Tackett, Wolf & Claypool, 2004).

Tidigare har det genomförts studier som undersökt hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten. Vissa forskare (Arel, Brody & Pany, 2005; Ling & Nopmanee, 2015) menar att obligatorisk byrårotation förbättrar revisionskvaliteten medan andra (Arruñada & Paz-Ares, 1997; Ruiz-Barbadillo, Gomez-Aguilar & Carrera, 2009; Daugherty, Dickins, Hatfield & Higgs, 2012) menar att obligatorisk byrårotation inte förbättrar revisionskvaliteten utan den snarare försämrar. Preston, Cooper, Scarbrough och Chilton (1995) menar även att tidigare ändringar som utförts inom revisionsbranschen har genomförts för att stärka revisionens legitimitet. Enligt FAR (2002) har förtroendet för revisionen som tidigare nämnts

försämrats av de revisionskandaler som uppmärksammats genom åren. Förtroende är ett begrepp som kan kopplas till legitimitetsteorin. Legitimitetsteorin utgår ifrån begreppet legitimitet och är som sagt ett samlat begrepp för vad som enligt etik och moral anses vara rätt (Dowling & Pfeffer, 1975). För att något ska bli legitimt krävs det därmed ett förtroende.

Baserat på vad som tidigare diskuteras i studiens bakgrund och problematisering är det intressant att undersöka uppfattningen hos informanter med revisorsbakgrund gällande hur revisionskvaliteten påverkas av obligatorisk byrårotation. Tidigare forskning påvisar att obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten, och att revisionskvaliteten i sin tur påverkas av revisorns oberoende samt revisorns kompetens. Införandet av obligatorisk byrårotation syftar som bekant även till att stärka allmänhetens förtroende för revisionen. Den tidigare forskningen kring detta är bristfällig och har genomförts under andra förhållanden i en annan miljö, där legitimitet inte varit ett centralt begrepp. Det är därför intressant att undersöka hur informanter med revisorsbakgrund uppfattar att revisions legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation.

1.3 Problemformulering

- Hur påverkas revisionskvaliteten och revisionens legitimitet av obligatorisk byrårotation?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att utifrån ett revisorsperspektiv undersöka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten samt allmänhetens förtroende för revisionen. Studien syftar således till att skapa en ökad förståelse kring hur revisionskvaliteten och revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation.

1.5 Studiens målgrupp

Studien riktar sig till att skapa ett bidrag till den aktuella debatten kring införandet av obligatorisk byrårotation. Förhoppningsvis kan studien bidra till en djupare förståelse kring hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten och revisionens legitimitet.

1.6 Avgränsning

Studien är avgränsad till att undersöka revisorers uppfattning om hur obligatorisk byrårotationen påverkar revisionskvaliteten och revisionens legitimitet. Studien utgår således ifrån ett revisorsperspektiv istället för att utgå ifrån allmänhetens perspektiv. Studien har avgränsats till ett revisorsperspektiv för att få en mer representativ bild. Obligatorisk byrårotation är nämligen relativt nytt och komplext. Det innebär att det främst är revisorer som har kännedom om obligatorisk byrårotation och dess påverkan på revisionen.

2. Referensram

I referensramskapitlet presenteras studiens referensram. Syftet med referensramen är att upplysa läsaren om tidigare forskning inom det valda ämnesområdet och fungera som utgångspunkt vid insamlingen av studiens empiri som sedermera utformar grunden för studiens resultat. Referensramen är uppdelad i tre huvudområden; obligatorisk byrårotation, revisionskvalitet och legitimitetsteorin. I området med revisionskvalitet diskuteras två faktorer som påverkar revisionskvaliteten. Dessa två faktorer är revisorns oberoende och revisorns kompetens. Kapitlet avslutas sedan med en analysmodell innehållande de delar som utifrån tidigare forskning enligt studien anses påverka revisionskvaliteten och revisionens legitimitet.

2.1 Obligatorisk byrårotation

Redan på 1980-talet började det undersökas hur längden på revisorns uppdragstid påverkar revisionen (Shockley, 1981). Sedan dess har forskningen fortsatt att utvecklas och flertalet nya teorier har tillkommit om hur forskare, exempelvis Fargher, Lee och Mande (2008) samt Monroe och Hossain (2013), tror att längden på revisionsuppdraget påverkar revisionen. Fargher et al. (2008) menar att revisionskvaliteten ökar när det genomförs en revisorsrotation inom samma revisionsbyrå. Det beror på att nya revisorer genomför sin granskning med nya "fräscha ögon" samtidigt som kunskapen om klienten finns kvar inom revisionsbyrån från tidigare års uppdrag. Om det däremot genomförs en byrårotation kan revisionskvaliteten minska eftersom inlärningskurvan hos de nya revisorerna är brantare i början av revisionsuppdraget. Revisionskvaliteten kan därmed blir lägre vid en byrårotation.

Obligatorisk byrårotation kan ge en bredare syn på revisionen i ett företag genom att revisorer ser en klients revision ur olika perspektiv. Nya revisorer kan således bemöta tidigare bedömningar om företagets revision med mer kritiska ögon och därmed minska en framtida partiskhet. Dessutom kan vetskapen om att andra revisionsbyråer ska granska ett företag i framtiden leda till att den aktuella revisionsbyrån utför revisionen med en extra noggrannhet. Det kan medföra att såväl revisorns oberoende som revisionskvaliteten stärks (Corbella et al., 2015; Lennox, Wu & Zhang, 2014). Obligatorisk byrårotation kan även bidra till att förbättra revisionskvaliteten hos företag som granskas av revisionsbyråer utanför Big-4. Det finns däremot inget som tyder på att obligatorisk byrårotation förbättrar revisionskvaliteten hos

företag som redan granskas av Big-4. Detta är något som politiker och tillsynsmyndigheter runt om i Europa bör ta hänsyn till innan de beslutar om att förnya lagstiftningen inom revisionsuppdragets längd (Corbella et al., 2015).

Inom flertalet länder i Europa, bland annat Grekland, Spanien och Österrike, har obligatorisk byrårotation använts under tidigare perioder. Den obligatoriska byrårotationen har sedermera tagits bort av olika anledningar. Ett skäl har varit att obligatorisk byrårotation har medfört ökade revisionskostnader, utan att skapa någon direkt ökning av revisionskvaliteten. Syftet med att öka konkurrensen på revisionsmarknaden uppfylldes dessutom inte (Raiborn, Schorg & Massoud, 2006).

Tidigare revisorer riktar stark kritik mot obligatorisk byrårotation och menar att obligatorisk byrårotation snarare stjälper än hjälper. En av orsakerna är bland annat att revisionskvaliteten tenderar att bli lägre när en ny revisionsbyrå precis tagit över ett revisionsuppdrag från en annan (Corbella et al., 2015). Arel et al. (2005) menar obligatorisk byrårotation bidrar till att företagens legitimitet ökar hos allmänheten, även om revisionskvaliteten tenderar att bli lägre.

2.2 Revisionskvalitet

Revisionskvalitet är ett samlat begrepp för revisorns utbildning, erfarenhet och dess insikt i olika professionella standarder, likväl som revisorns oberoende och hens förståelse kring olika branscher (Corbella, Florio, Gotti & Mastroliac, 2015). Daugherty et al. (2012) menar att revisionskvaliteten försämras när en revisionsbyrå ersätts av en annan revisionsbyrå och att revisionskvaliteten riskerar att bli ännu sämre om ytterligare lagstiftning kring byrårotation stiftas. Johnson et al. (2002) anser att revisionskvaliteten är sämre hos företag som tillåter en revisionsbyrå att inneha ett revisionsuppdrag under en kortare period som motsvarar två till tre år. Detta kan, enligt Johnson et al. (2002), jämföras med de företag som tillåter en revisionsbyrå att inneha ett revisionsuppdrag i mer än tre år, eftersom det är större sannolikhet att revisorer upptäcker fel när revisionsuppdraget varat i mer än tre år. Det beror på att revisorn efter tre år har fått en djupare förståelse för klientens verksamhet och kan med en mer specifik kunskap om klientens verksamhet utföra en revision av högre kvalitet. Dessutom kan revisionskvaliteten bli lägre om det finns ett krav på byrårotation, eftersom inlärningsperioden således uppkommer vid fler tillfällen.

Det finns som sagt delade meningar om hur längden på ett revisionsuppdrag påverkar revisionskvaliteten. En del forskare (Geiger & Ragoonandan, 2002; Johnson et al., 2002; Myers, Myers & Omer, 2003; Carcello & Nagy, 2004; Ling & Nopmanee, 2015) menar att revisionskvaliteten kan öka under ett längre revisionsuppdrag eftersom revisorn får mer insikt i företagets verksamhet. Andra forskare (Defond & Subramanyam, 1998; Arel et al., 2005; Gates, Lowe & Reckers, 2007; Dao, Mishra & Ragoonandan, 2008; Daniels & Booker, 2009; Ling & Nopmanee, 2015) menar att revisionskvaliteten kan minska under ett längre revisionsuppdrag om en vänskaplig relation mellan revisor och klient uppstår. Den vänskapliga relationen kan få en negativ inverkan på revisionskvaliteten genom att den påverkar revisorns oberoende vid granskning av klientens räkenskaper. Revisorn kan dessutom under längre revisionsuppdrag bli mer bekväm i sitt arbete och fastna i gamla vanor istället för att arbeta proaktivt med kritiska ögon. Samtidigt menar andra forskare (Gul, 1989; Lim & Tan, 2010) och att revisionskvaliteten inte behöver vara sämre i början av ett revisionsuppdrag om revisionen utförs av revisorer som är specialister inom en viss bransch. Detta beror på att branschspecialiserade revisorer lättare kan skapa sig en förståelse om klientens verksamhet.

Enligt Smith (2012) kan revisionens lagstiftning påverka revisionskvaliteten både på ett positivt och ett negativt sätt. En ökad reglering gällande revisionen kan få en negativ inverkan på revisionskvaliteten genom att regleringen begränsar revisorn från att använda sin fulla kompetens. Samtidigt kan det även anses få en positiv inverkan på revisionen, genom att revisionen exempelvis kan genomföras mer effektivt. Enligt Smith (2012) kan det även medföra ökade kostnader för revisionen samt att revisionskvaliteten blir lägre. Det förväntas även leda till att företagsledningarna väljer att minska sina interna kontroller. Det är något som Smith (2012) anser att tillsynsmyndigheter samt lagstiftare bör ta i beaktning när de genomför granskningar och djupgående övervägningar om att öka regleringen kring revisionen.

Revisionskvaliteten kan påverkas av olika faktorer. Om revisorn tolkar eller tillämpar regler och lagar på ett felaktigt sätt kan det påverka revisionskvaliteten. Det kan ha att göra med fysiska aspekter som trötthet eller att det är mänskligt att göra fel. Utöver det här kan revisionskvaliteten påverkas om revisorn blir hotad av klienten. Om revisorn inte vågar påtala olika korrigeringar som bör genomföras eller om revisorn medvetet väljer att verkställa en mer gynnsam revisionsberättelse än en revisionsberättelse som motsvarar verkligheten. I en sådan situation påverkas revisionskvaliteten av revisorns oberoende (Tackett et al., 2004).

Kulturella skillnader mellan länder kan också ha ett inflytande på människors syn på revision. Det finns skillnader mellan olika kulturer som kan resultera i att revisionsprocessen skiljer sig åt mellan länder. Om revisionsregler stiftas på ett globalt plan och det ges utrymme att göra egna tolkningar av reglernas syfte kan det medföra att länder kommer se reglerna ur olika perspektiv. Det kan leda till att avsikten med nya regler kan missförstås och att reglerna inte får den inverkan på revisionen som det var tänkt (Cowperthwaite, 2010).

Problematiken med kulturella skillnader är att varje enskild kultur har sina egna antaganden. När nya lagar stiftas måste dessa antaganden först identifieras. Sedan måste lagstiftarna anpassa de nya lagarna till de kulturella antagandena för att utfallet ska stämma överens med syftet. Om nya lagar inte anpassas till kulturella antaganden, finns det en risk att syftet med de nya lagarna skiljer sig mellan olika kulturer internationellt (Cowperthwaite, 2010). I Italien har lagstiftningen om längden på revisionsuppdrag ändrats flertalet gånger. Efter dessa ändringar är de italienska myndigheterna eniga om att längre revisionsuppdrag förknippas med en högre revisionskvalitet. De italienska myndigheternas uppfattning skiljer sig en del från andra länders uppfattningar (Corbella et al., 2015). I Taiwan menar forskare motsatsvis att revisionskvaliteten är högre bland de företag som tvingas genomföra obligatorisk byrårotation. Däremot var revisionskvaliteten högre hos dessa företag redan innan kravet om byrårotation infördes i landet. Det finns därmed inga klara bevis om att längden på revisorns uppdrag påverkar revisionskvaliteten (Chi, Huang, Liao & Xie, 2009). I Australien menar forskare att revisorns uppdragslängd varken förbättrar eller försämrar revisionskvaliteten (Jackson et al., 2008). Forskare i USA menar (Geiger & Raghunandan, 2002; Johnson et al., 2002; Myers et al., 2003; Carcello & Nagy, 2004) att revisionskvaliteten inte försämras av längre revisionsuppdrag.

2.2.1 Revisorns oberoende

En av revisorns främsta uppgifter är att inta en objektiv ställning mot sina klienter. Ett sätt för revisorn att förbättra sin objektiva ställning är genom att använda sig av obligatorisk byrårotation. Obligatorisk byrårotation innebär som sagt att företag tvingas byta revisionsbyrå efter en begränsad tid och syftet med regeln om obligatorisk byrårotation är att revisorn inte ska riskera att förlora sin objektiva ställning (Geldron, Suddaby & Lam, 2006). Revisorn kan

förlora sin objektiva ställning om det bildas en vänskaplig relation mellan revisorn och revisorns klient. Denna vänskapliga relation blir ett hot mot revisorns oberoende om hen fortsätter att revidera företaget. Det kan sedermera innebära negativa konsekvenser för revisionskvaliteten (Ling & Nopmanee, 2015).

Obligatorisk byrårotation kan även innebära att revisionskostnaderna blir högre för ett företag. Det beror på att det tar längre tid för en revisor att förstå en klients verksamhet i början av ett revisionsuppdrag, vilket innebär att det till en början måste läggas ner mer tid på revisionen. Det kan däremot i slutändan vara väl investerade pengar. Om det skulle visa sig att de felaktiga besluten leder till att företaget likvideras. Ur detta perspektivet kan revisionskvaliteten bli högre om obligatorisk byrårotation tillämpas (Ling & Nopmanee, 2015).

En negativ faktor i revision är att vissa företag kan ha en större ekonomisk betydelse för en specifik revisionsbyrå. I dessa avseenden kan chefer kontrollera relationen mellan företaget och revisorn. När detta är ett faktum kan det leda till att revisorns oberoende hotas (Ling & Nopmanee, 2015). Om företagschefer är oroliga över att revisorerna ska avslöja en bristande förvaltning av ett företag kan det uppkomma hot från chefernas sida mot revisorerna. Företagschefer kan exempelvis hota revisorerna om att byta ut dem om de inte följer deras anvisningar. Om revisorn väljer att följa företagschefers anvisningar kan konsekvenserna av detta dels bli att oberoendet skadas men även att revisionskvaliteten blir sämre för att revisorn lämnar felaktiga uppgifter om företaget. Om den befintliga revisorn upprättar en fördelaktig revision ur företagets synvinkel, kan företagscheferna välja att behålla revisorn istället för att byta till en annan revisor som inte upprättar en lika fördelaktig revision. Införandet av obligatorisk byrårotation kommer förhindra företagschefer från att behålla en revisor som upprättar en fördelaktig revision. Det beror på att obligatorisk byrårotation tvingar företaget att byta revisionsbyrå efter en viss tid, vilket därmed kan stärka revisorns oberoende (Jackson, Moldrich & Roebuck, 2008).

Ruiz-Barbadillo et al. (2009) anser inte att revisorns oberoende stärks av obligatorisk byrårotation. De menar istället att obligatorisk byrårotation till och med kan vara skadligt för revisorns oberoende. På en marknad utan obligatorisk byrårotation är det konkurrens och revisionsbyråernas legitimitet som avgör vilken revisionsbyrå som företagen väljer att anlita. Att undvika reglering av byrårotation kan därmed vara mer effektivt för att skydda revisorns oberoende.

I Italien har marknadsandelarna hos de största revisionsbyråerna ökat efter att obligatorisk byrårotation infördes. Det har lett till att den italienska revisionsmarknaden blivit mindre konkurrenskraftig samt att antalet aktörer minskade (Jackson et al., 2008). I flertalet länder, däribland USA, Storbritannien och Australien, kräver tillsynsmyndigheterna dessutom att revisorsrotation genomförs för att revisorer riskerar att förlora sitt oberoende om uppdrag varar under en längre tid (Carey & Simnett, 2006).

När företag tvingas byta revisionsbyrå ersätter de sina kunskapsmässigt starka revisorer med nya mer oberoende revisorer. Det kan indirekt få negativa effekter på revisionskvaliteten om oberoendet hos revisorn är det som prioriteras framför revisorns inblick i verksamheten. Om nya mer oberoende revisorer ersätter de tidigare revisorerna som hade större inblick och förståelse för verksamheten kan revisionskvaliteten bli lidande. Obligatorisk byrårotation kan däremot öka allmänhetens förtroende för revisionskvaliteten om revisorns oberoende prioriteras (Jackson et al., 2008).

2.2.2 Revisorns kompetens

Under 1990-talet var det en trend att revisionsbyråer började specialisera sig inom enskilda branscher. Genom att specialisera sig inom en enskild bransch kunde revisionsbyråerna särskilja sig ifrån andra revisionsbyråer och därmed erbjuda en högre kompetens i revisionen till sina klienter (Hogan & Jeter, 1999). Den högre kompetensen som revisionsbyråerna erbjöd var även något som klienterna värdesatte högt. De var villiga att betala ett högre pris för revisionen om kompetensen var högre hos revisorerna (Craswell, Francis & Taylor, 1995). Trenden att anlita revisorer med specialiserad kompetens inom en viss bransch har sedermera övergått till att bli en viktig faktor vid valet av revisionsbyrå. Specialisering inom olika branscher har även blivit en avgörande faktor i revisionsbyråernas marknadsföring (Bamber & Bamber, 2009).

Under 2000-talet har det stiftats flertalet betydande regleringar inom revisionsyrket. Det har skapat en oro kring revisorernas möjlighet att utföra professionella bedömningar utifrån sin kompetens. Regleringarna har gjort att revisorernas kompetens har begränsats och att revisionsyrket snarare blivit ett yrke som kontrolleras av tillsynsmyndigheter. Om lagstiftningen blir för detaljerad kan det istället leda till att det stjälper snarare än hjälper. Det

kan i sin tur leda till att revisorerna inte kommer att kunna dra nytta av sin fulla kompetens i alla situationer. Nya mer detaljerade regleringar kan därmed leda till att revisorernas kompetens får ett lägre värde och att revisorns oberoende prioriteras före kompetensen (Knechel, 2016). Samtidigt är det attraktivt för andra företag än revisionsbyråer att anställa medarbetare som tidigare arbetat som revisorer för att dra nytta av deras kompetens inom revision. Det är något som bekräftar att revisorernas kompetens värdesätts högt av företag (Geiger, Lennox & North, 2008). Om det därmed stiftas nya lagar som begränsar revisorernas kompetens kan det således strida mot syftet att förbättra revisionskvaliteten (Knechel, 2016).

Det skapas en del kunskapsluckor när ett företag genomför en obligatorisk byrårotation. Det beror mestadels på att kunskapen och förståelsen som en revisor tillhandahåller om en klient och dess verksamhet under ett revisionsuppdrag oftast är väldigt specifik för klienten. Det innebär att redan befintlig information är specifik och svår att tillämpa på andra klienter. Det gör att revisorer i början av ett revisionsuppdrag tvingas lägga ner mer tid för att förstå klientens verksamhet (Arel et al., 2005). Den bristande förståelsen om en klient och dess verksamhet kan leda till att revisionskvaliteten blir sämre i början av ett revisionsuppdrag (Jackson et al., 2008).

2.3 Legitimitetsteorin

Medvetenheten om att omvärlden har en viktig roll inom företagsbranschen har ökat markant. Det har gjort att det blivit viktigt för företag att legitimera sina verksamheter hos omvärlden genom att dela med sig av information (Deegan & Rankin, 1996).

Legitimitetsteorin kräver att företag inte enbart rättar sig efter sina egna intressenters intressen, utan att de även bör rätta sig efter framtida intressenters intressen. Omvärlden är därmed väldigt mottaglig kring information gällande politiskt ansvar, socialt ansvar och ekonomiskt ansvar. För att omvärlden ska tilldela företagen sin legitimitet gäller det att de genom avslöjanden motiverar för omvärlden att de gör något som är bra för samhället. När företagen gör detta söker de en överenskommelse med omvärlden. En överenskommelse uppnås genom att företagets egna värderingar och tillvägagångssätt stämmer överens med omvärldens etik och moral. Organisatorisk legitimitet uppfylls om en överenskommelse sammanfaller (Dowling och Pfeffer, 1975).

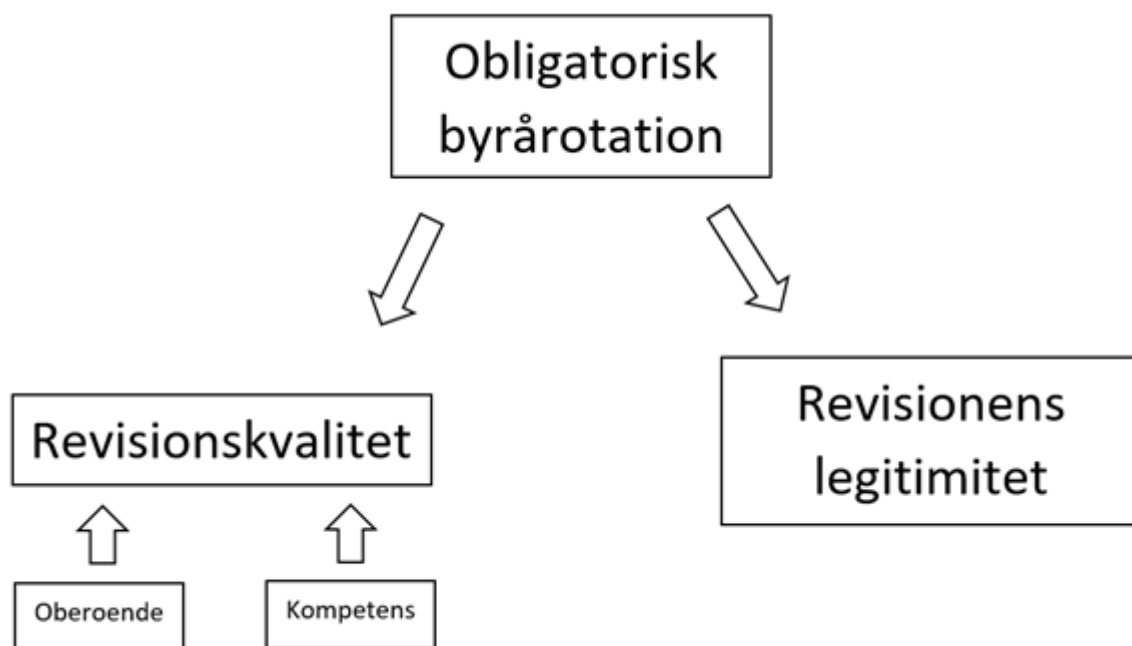
Företagens sätt att agera och rapportera påverkas av de värderingar som finns i det sociala nätverket som företaget befinner sig. Företagen söker ständigt efter legitimitet från sin omgivning men vad som anses vara legitimt kan förändras fort. Det gör att företagen tvingas förändra sin verksamhet och anpassa sig till omvärldens krav. Om omvärldens krav inte uppfylls kan företagens verksamheter skadas (Dowling & Pfeffer, 1975). Allmänhetens rättighet till information om företagen grundar sig i deras generella roll i samhället. Om företag inte klarar av att förmedla varför just deras verksamhet ska fortsätta verka i samhället kan omvärlden avsäga deras rätt, genom att exempelvis minska dess konsumtion och efterfrågan på företagets produkter (Deegan & Rankin, 1996).

Människor vill tillhöra företag som är socialt accepterade istället för företag med ett dåligt rykte hos omvärlden. Genom att företag engagerar och aktiverar sina medarbetare ökar även sannolikheten att bevara och locka till sig fler kompetenta medarbetare. Legitimitet påverkar även företagets leverantörer, eftersom deras legitimitet påverkas negativt om de samarbetar med företag som inte uppfyller omvärldens krav. Investerare förknippar legitima företag med goda investeringar och investerare blir mer aktsamma kring företag med ett sämre rykte hos omvärlden, eftersom det ökar risken för att potentiella vinster uteblir. Det visar sig även att företag med ett sämre rykte hos omvärlden tycker det är svårt att knyta till sig de resurser som krävs för att driva en verksamhet. Om företagen inte aktivt väljer att arbeta för att vända dåliga rykten genom att exempelvis ändra strategi kommer deras sociala kontrakt med omvärlden att avslutas. Vad omvärlden anser som legitimt kan som sagt ändras väldigt fort och det krävs därför att företagen klarar av att rätta sig efter omvärldens riktlinjer. (Deegan & Rankin, 1996).

2.4 Analysmodell

Syftet med studien är att utifrån ett revisorsperspektiv undersöka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten samt allmänhetens förtroende för revisionen. Studien syftar således till att skapa en ökad förståelse kring hur revisionskvaliteten och revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation. Fördelar och nackdelar med obligatorisk byrårotation kopplas mot varandra. Detta bidrar till en ökad förståelse om hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionen. För att undersöka problemformuleringen används studiens sammanställda analysmodell.

I referensramen finns det två olika faktorer som i grunden påverkar *revisionskvaliteten*. Dessa två faktorer är centrala inom revisionen och påverkar revisorns arbete. Faktorerna som påverkar *revisionskvaliteten* är enligt referensramen *revisorns oberoende* och *revisorns kompetens*. För att förbättra *revisionskvaliteten* har EU infört *obligatorisk byrårotation*. Syftet med *obligatorisk byrårotation* är att stärka revisorns opartiskhet och självständighet som i sin tur ska bidra till att öka *revisorernas oberoende* och förbättra *revisionskvaliteten*. *Obligatorisk byrårotation* är dessutom till för att stärka *revisionens legitimitet* och därmed stärka den finansiella stabiliteten på revisionsmarknaden.



Figur 1: Analysmodell

Obligatorisk byrårotation

Syftet med införandet av obligatorisk byrårotation är att förbättra revisionskvaliteten, revisorns oberoende och revisionens legitimitet. Det finns delade meningar om obligatorisk byrårotation uppnår effekterna som regeln eftersträvar (SOU 2015:49). Corbella et al. (2015) samt Lennox et al. (2014) menar att obligatorisk byrårotation kan förbättra revisionskvaliteten, medan Fargher et al. (2008) menar att obligatorisk byrårotation inte förbättrar revisionskvaliteten.

Revisionskvalitet

Tidigare forskning påvisar att revisionskvaliteten kan påverkas både positivt och negativt av obligatorisk byrårotation. Studien kommer därför skapa en större förståelse för hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten genom att intervjua informanter med revisorsbakgrund. Definitionen för revisionskvalitet i denna studie utgår ifrån Corbella et al. (2015) definition om att revisionskvalitet är ett samlingsbegrepp för revisorns oberoende, revisorns utbildning, erfarenhet, förståelse för olika branscher och dess insikt i olika professionella standarder.

Revisorns oberoende

Tidigare forskning menar att revisorns oberoende påverkas av obligatorisk byrårotation. Jackson et al. (2008) menar att revisorns oberoende stärks av obligatorisk byrårotation medan Ruiz-Barbadillo et al. (2009) menar att revisorns oberoende inte stärks av obligatorisk byrårotation. Informanterna har haft en stor roll i att reda ut hur revisorns oberoende påverkas av obligatorisk byrårotation. Syftet med den här delen av studien är därmed att studera hur revisorns oberoende påverkar revisionskvaliteten.

Revisorns kompetens

Tidigare forskning hävdar att obligatorisk byrårotation påverkar revisorns kompetens. Arel et al. (2005) menar att det skapas en kunskapslucka när en revisionsbyrå tvingas lämna ifrån sig revisionsuppdraget. Informanterna syn på hur revisorns kompetens påverkas av obligatorisk byrårotation har haft en avgörande roll för studien. Denna studie bidrar därmed till en ökad förståelse om hur revisorns kompetens påverkas av obligatorisk byrårotation.

Revisionens legitimitet

Till sist undersöks revisionens legitimitet och hur den påverkas av obligatorisk byrårotation. Enligt Dowling och Pfeffer (1975) blir något legitimt när en handling motiveras som något bra för samhället. Det krävs dessutom att samhället accepterar att handlingen är bra. Den här delen i analysmodellen utgår därmed ifrån att undersöka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionens legitimitet och om det stärker allmänhetens förtroende för revisionen. Syftet med den här delen av studien är att, ur ett revisorsperspektiv skapa en förståelse om hur allmänhetens förtroende påverkas av obligatorisk byrårotation. Informanterna har haft en stor roll för att utföra detta.

3. Metod

I metodkapitlet presenteras studiens metod som ligger till grund för insamlingen av data till empirin. Syftet med metodkapitlet är att beskriva och motivera studiens tillgångssätten för läsaren. Nedan beskrivs forskningsmetoden, val av metod, litteraturgenomgång, datainsamling och trovärdigheten.

3.1 Forskningsmetoder

Avsikten med studien var att skapa en djupare förståelse om hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten och revisionens legitimitet. För att uträtta detta genomfördes intervjuer med informanter som hade revisorsbakgrund. Intervjuerna liknade öppna samtal, där informanterna förmedlade beskrivande svar kring deras uppfattning om hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten och revisionens legitimitet. Användningen av öppna intervjuer gav studien en mer djupgående förståelse i anknytning till studiens problemformulering. Detta ledde till att det var en kvalitativ metod som användes i studien. Enligt Jacobsen (2002) lämpar sig en kvalitativ metod som bäst när syftet med studien är att lyfta fram individens uppfattning om ett specifikt ämne. Utifrån studiens syfte att samla in djupgående information från intervjuerna är det svårt att påstå att studiens metod är kvantitativ. En kvantitativ studie utgår nämligen i stor utsträckning ifrån att samla in information genom siffror. Studien är därmed kvalitativ eftersom den insamlade informationen består av djupgående svar.

3.2 Metodansats

Studien använder sig av en metod som utgick ifrån att samla in relevanta teorier kring studiens problemområde. Den insamlade teorin utgjorde studiens referensram, som senare studiens intervjuguide utformades utefter. Intervjuguiden fungerade sedermera som ett stöd vid insamlandet av empirin. Vid insamlandet av empirin fanns en öppenhet kring nya synvinklar som den tidigare forskningen inte hade belyst. Detta medförde att det empiriska materialet påverkade innehållet i studiens referensram. Studien anses därmed grunda sig i en abduktiv ansats, som enligt Bryman och Bell (2017) är en blandning av en induktiv och en deduktiv ansats som har inslag från respektive ansats. En abduktiv ansats symboliseras av logiska

slutsatser, där studien rör sig mellan teori och empiri. Det bidrar sedermera till att redan befintlig forskning utvecklas. Enligt Alvesson och Kärreman (2007) är ett abduktiv inslag att det finns en öppenhet kring informationen som samlas in i empirin.

3.3 Litteraturgenomgång

Studien inleddes med att skapa en förståelse kring såväl obligatorisk byrårotation som revisionskvalitet genom att ta del av tidigare forskning inom ämnesområdet. För att åstadkomma detta gjordes det sökningar efter relevant information med hjälp av WorldCat, Google Scholar och andra hjälpmedel. För att hitta relevant information till att utveckla studiens bakgrund och problematisering användes sökord som "audit quality" och "mandatory firm rotation" i olika databaser. Utifrån de artiklar som utvanns ur olika databaser med hjälp av sökorden, kunde även andra relevanta artiklar hittas i olika referenslistor. Artiklarna som användes var vetenskapliga och hade beteckningen "peer reviewed".

3.4 Datainsamling

Datainsamlingen bestod av semistrukturerade intervjuer. Semistrukturerade intervjuer användes för att framhäva den enskilda individens uppfattning och tolkning, vilket kunde ge en representativ bild om hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten. Den första kontakten med informanterna togs via telefon eller mail. Det bokades därefter in ett fysiskt möte med de informanter som ställde upp på en intervju. Intervjuerna genomfördes på informanternas arbetsplats och varade mellan 40–60 minuter. Fördelen med att intervjuerna genomfördes genom ett fysiskt möte, i förhållande till en telefonintervju, var att mötet blev mer personligt. Det bidrog även till att samtalet blev mer dynamiskt och gjorde att det blev lättare att tolka informanternas kroppsspråk. För att informanterna skulle känna sig bekväma med omgivningen genomfördes intervjuerna på informanternas arbetsplats. Frågorna som intervjuguiden bestod av upprättades och konstruerades utifrån studiens referensram. I referensramen presenteras de olika faktorerna som sedermera ingår i studiens analysmodell. Utifrån att frågorna i intervjuguiden var uppbyggda på tidigare forskning underlättade det när empirin skulle jämföras med referensramen i analyskapitlet.

3.4.1 Semistrukturerade intervjuer

Intervjuerna som genomfördes i studien var semistrukturerade och grundade sig i att skapa en mer djupgående förståelse kring studiens problematisering. I studien benämns intervjupersonerna som informanter istället för respondenter. Detta beror på att studiens intervjupersoner, utifrån sin revisorsbakgrund, besatt kunskap som kunde besvara studiens problem. Det bidrog till en större trovärdighet kring studien. Användningen av öppna intervjuer gjorde att informanterna fick möjligheten att berätta vad de hade för åsikter om ämnet. Det ledde till att informanternas åsikter stod i centrum under intervjuerna, istället för intervjuguiden. De öppna intervjuerna passade således studien eftersom syftet med intervjuerna var att belysa informanternas verkliga uppfattningar kring området. Enligt Alvehus (2013) benämns en intervju som liknas vid ett samtal med öppna frågor som en semistrukturerad intervju.

För att intervjun skulle likna ett samtal med öppna frågor, där informantens åsikter stod i centrum, fokuserade intervjuerna på att uppfylla rollen som aktiva lyssnare. Intervjuerna arbetade därför med att ställa relevanta följdfrågor som gjorde att samtalet hölls igång. Alvehus (2013) nämner att det viktigt att arbeta med öppna frågor följt av följdfrågor för att intervjun ska bli semistrukturerad. Det gör att informanterna får en större möjlighet att sätta sin prägel på samtalet. Ibland rörde sig informanterna för långt ifrån ämnet. När detta inträffade vägledades informanterna in på ämnet igen av intervjuerna.

Under intervjun fungerade intervjuguiden som ett stöd för intervjuerna. Därmed kunde intervjuerna bocka av vad som hade diskuterats under samtalet. Detta gjorde att alla intervjuer skiljde sig en del ifrån varandra, eftersom det uppstod olika typer av följdfrågor under varje intervju. Anledningen till att intervjuguiden fungerade mer som ett stöd var för att få fram informanternas personliga uppfattningar. Om intervjuerna istället hade arbetat med att ställa raka frågor under intervjuerna hade studien tappat sin karaktär med att skapa en djupare förståelse kring studiens problem.

3.4.2 Urval

Studien bestod av sex genomförda intervjuer, där informanterna hade revisorsbakgrund. Tanken var att det skulle genomföras några fler intervjuer i studien, men på grund av en

bristande återkoppling var det svårt att hitta personer med revisorsbakgrund som var villiga att medverka. Studien skulle även genomföras inom en begränsad tidsram, vilket var ytterligare ett skäl till att fler intervjuer inte kunde genomföras. För att hitta intervjupersoner med revisorsbakgrund användes olika tillvägagångssätt. Kontakten med olika revisionsbyråer togs via mail, telefon eller kontakter. I de flesta fall fanns det inte personer som var villiga att medverka på en intervju, eftersom deras arbetsmängd var stor. I flertalet fall uteblev även svaren.

Innan intervjuerna hade genomförts var det var svårt att avgöra hur många intervjuer som var tillräckligt för att skapa en representativ bild av problemet. En förklaring till detta är enligt Alvehus (2013) att det är svårt att veta hur mycket information som kan utvinnas innan intervjuerna har genomförts. Under intervjuerna var det primära fokuset att den information som erhöles var av hög kvalitet istället för av hög kvantitet. Enligt Kvale (1997) är detta viktigt vid genomförande av en kvalitativ metod.

Studien utgår från ett strategiskt urval, det vill säga att urvalet har genomförts genom särskilda restriktioner och inte slumpmässigt. I studien har informanterna begränsats till att besitta erfarenhet från revisorsyrket. Det har gjort att informationen som erhållits från intervjuerna har uppnått en hög kvalitet. Anledningen till att personer med revisorsbakgrund intervjuats, trots att allmänhetens syn på revisionens legitimitet har undersökts, beror på att regeln om obligatorisk byrårotation relativt ny och komplex. Allmänheten har därmed en bristande kunskap kring regeln om obligatorisk byrårotation. Det ansågs därmed mer givande att intervjua informanter med revisorsbakgrund, för att dessa kunde ge en mer representativ bild om hur allmänhetens förtroende för revisionen påverkas. Enligt Alvehus (2013) är detta bland det viktigaste när en intervjustudie genomförs, det vill säga att informanterna som intervjuas besitter rätt kompetens.

När en studies urval bestäms menar Alvehus (2013) även att det är viktigt att informanternas svar inte liknar varandra för mycket. Det kan inträffa om informanternas bakgrund är väldigt lika varandra. För att inte riskera att detta blev något problem genomfördes intervjuer med informanter från olika kontor i Västra Götaland samt i angränsande län. Dessutom var informanterna som intervjuades från olika revisionsbyråer och hade olika lång erfarenhet inom yrket. Anledningen till att Alvehus (2013) tycker att det här är viktigt är för att en specifik yrkeskårs syn lättare kan avspeglas om informanterna representerar olika områden.

Under de sista semistrukturerade intervjuerna förekom det en del upprepningar kring delar som hade förmedlats under tidigare intervjuer. Detta märktes särskilt i informanternas slutsatser. Studien ansågs därmed mättad, vilket enligt Alvehus (2013) uppstår när informationen som samlas in i studien upprepas kontinuerligt.

3.4.3 Etiska överväganden

Frågor om etik uppkommer under flertalet tillfällen när företagsekonomiska studier genomförs. Det finns därav mängder av olika principer som är till för att säkerställa att de etiska aspekterna hos informanterna i studien respekteras. De vanligaste etiska principerna som tillämpas inom svenska studier är *informationskravet*, *samtyckeskravet*, *anonymitetskravet* och *nyttjandekravet*. Det är dessutom viktigt att det inte förekommer några *falska förespeglingar* eller att *informanterna i studien skadas* (Bryman & Bell, 2017).

Informationskravet uppfylls om informanterna tilldelas information om vad studiens syfte handlar om samt vilka övriga delar som undersökningen består av (Bryman & Bell, 2017). För att uppfylla *informationskravet* förmedlades studiens syfte till informanterna samt vilka övriga delar som undersökningen bestod av innan intervjuerna påbörjades. Detta genomfördes för att informanterna skulle kunna skapa sig en uppfattning om studiens innebörd.

Samtyckeskravet uppfylls om de deltagande personerna tilldelas information om att undersökningen är helt frivillig och att de även får undvika att besvara enskilda frågor i undersökningen. Syftet med samtyckeskravet är att de deltagande personerna ska få en så rättvisande bild som möjligt av undersökningen och utifrån det kunna bestämma om de vill vara en del av undersökningen eller inte. Det är inte meningen att informanterna ska undanhållas särskild information och basera sina val om att vara en del av undersökningen på falska påståenden. Om särskild information undanhålls från informanterna bryter studien mot *samtyckeskravet* (Bryman & Bell, 2017). För att uppfylla *samtyckeskravet* bestämde informanterna frivilligt om de ville medverka i studien. Under intervjuerna hade de även en möjlighet att inte besvara frågor som de ansågs som obekväma.

Anonymitetskravet uppfylls om informanterna tilldelas informationen om att intervjun som genomförs är anonym och att den information som samlas in från intervjun undanhålls från olämpliga personer. Det kan hända att informanterna delar med sig av information där det är viktigt att informationen inte förmedlas vidare. I ett sådant fall är det viktigt att personen får vara anonym (Bryman & Bell, 2017). För att uppfylla *anonymitetskravet* skyddades informanternas personliga identiteter genom att undanhålla dess personliga information. För att undanhålla deras personliga information innehåller studien inte deras riktiga namn. För att urskilja informanterna ifrån varandra namngavs de istället med bokstäverna A till F. Övrig information, som exempelvis vilken organisation som informanterna tillhör eller i vilken stad som de är verksamma inom, undanhölls också från läsaren och övriga personer. För att skydda vad informanterna sade raderades även ljudfilerna som spelades in under intervjun efter att de hade transkriberats.

Nyttjandekravet uppfylls om den information som samlas in bara får användas för att uppnå syftet med studien. Om informationen som samlas in från intervjuerna används till andra saker än att uppnå syftet så bryts det mot nyttjandekravet (Bryman & Bell, 2017). För att uppfylla *nyttjandekravet* användes den information som samlades in under intervjuerna endast för att uppnå syftet med studien.

Falska förespeglningar innebär att informanterna i studien inte ska luras vid genomförandet av studien. *Falska förespeglningar* uppstår när informanterna i studien tar del av felaktig information. Begreppet *falska förespeglningar* grundas i två faktorer. Den första faktorn är delvis moralisk och frågar om genomförandet är rätt. Den andra faktorn grundas i allmänhetens uppfattning. Om studien tenderar att lura sina informanter kan den få en negativ bild av allmänheten (Bryman & Bell, 2017). För att det inte skulle förekomma några *falska förespeglningar* överlämnades det inte någon felaktig information till informanterna. Under genomförandet av intervjuerna förmedlades även en mer ingripande förklaring när informanterna var osäkra kring vad som frågades.

Det är viktigt att *informanterna i en studie inte skadas* vid genomförandet av studien. Det gäller både fysiska och psykiska skador. Informanterna ska inte tvingas utföra en handling där risken för en fysisk skada är stor. Studien ska inte heller leda till att informanterna får försämrat självförtroende eller att de utsätts för stress (Bryman & Bell, 2017). Det är även viktigt att studien inte får några negativa konsekvenser för de människor som inte deltar i studien (Gorard,

2002). Under studiens genomförande varken skadades eller tvingades någon av informanterna till en handling där det fanns en risk för fysisk skada. Det fanns inte heller någon risk att studien resulterade i några psykiska skador för informanterna.

3.5 Analyismetod

När samtliga intervjuer hade genomförts och empirikapitlet hade upprättats genomfördes en analys av det insamlade material som enligt Jacobsen (2002) är det första steget i analysen. Analysen utgick från studiens analysmodell som presenteras i kapitel 2.4. Utgångspunkten i analysen är enligt Jacobsen (2002) att finna samband mellan referensramen och den insamlade empiri. Det var ett ställningstagande som beaktades när studiens analys upprättades.

Studiens analysmodell upprättades för att lättare kunna förstå sambandet mellan referensramen och den insamlade empirin. Analyskapitlet strukturerades likt analysmodellen och utgår ifrån samma beståndsdelar. Enligt Jacobsen (2002) ska materialet som utvinns från intervjuerna delas in i olika kategorier. Analyskapitlet (kapitel 5) strukturerades därmed utifrån rubrikerna, *obligatorisk byrårotation, revisionskvalitet, revisorns oberoende, revisorns kompetens och revisionens legitimitet*. Utformningen av empirikapitlet (kapitel 4) strukturerades även det utifrån analysmodellens rubriker och utgick från intervjuguiden som behandlar referensramens (kapitel 2) olika delar. Detta tillvägagångssätt genomfördes för att på ett tydligt och klart sätt kunna redogöra för studiens överskådliga bild.

Analysen inleds med att tolka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionen. För att skapa en förståelse kring detta fick informanterna under sina respektive intervjuer besvara frågor om hur de upplever obligatorisk byrårotation. Frågorna handlade bland annat om informanternas syn på obligatorisk byrårotation och vilka fördelar respektive nackdelar som kan uppstå. Efter att informanternas svar hade redogjorts kopplades dessa sedan till den tidigare forskningen kring obligatorisk byrårotation som beskrevs i kapitel 2.1. Vidare, genomfördes en analys kring hur revisionskvaliteten påverkas av obligatorisk byrårotation. Detta för att skapa en förståelse om hur revisionskvaliteten varierar under tiden som ett revisionsuppdrag varar. Utifrån de svar som informanterna beskrev, kopplades det till den tidigare forskningen som det redogjorts för i kapitel 2.2. För att skapa en förståelse kring revisionskvaliteten, analyserades de två underliggande faktorer som enligt studiens referensram påverkar revisionskvaliteten. Dessa två

faktorerna var revisorns oberoende (kapitel 2.2.1) samt revisorns kompetens (kapitel 2.2.2). Under intervjuerna fick informanterna svara på frågor kring hur revisorns oberoende samt hur revisorns kompetens påverkas av obligatorisk byrårotation. Informanternas svar kopplades därefter till den tidigare forskningen om respektive faktor som presenteras i referensramen. Till sist genomfördes en analys kring revisionens legitimitet. För att genomföra detta fick informanterna svara på frågor kring hur de tror att allmänhetens syn påverkas av obligatorisk byrårotation. Informanternas svar kopplades därefter till tidigare forskning om legitimitet, som presenteras i kapitel 2.3, för att analysera hur revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation.

3.6 Trovärdighet

Empirin består av information som samlades in via intervjuer med informanter som besatt kompetens inom det valda området. Enligt Lincoln och Guba (1985) skapas trovärdighet vid kvalitativ metod om fyra delkriterier uppfylls. De fyra delkriterierna är *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *bekräftelse*.

Tillförlitlighet uppfylls när informanterna bekräftar att studiens innehåll stämmer överens med informantens verkliga uppfattning. Samtidigt som studien följer de överenskommelser som upprättats (Lincoln & Guba, 1985). För att skapa en *tillförlitlighet* kring studien ställdes det, vid minsta osäkerhet, ytterligare frågor till informanterna under genomförandet av intervjuerna. Detta gjordes för att säkerställa att tolkningen av informantens budskap blev korrekt. Intervjuerna spelades även in med informanternas godkännande och raderades sedermera när intervjuerna hade blivit transkriberade. Inspelningarna gjorde det möjligt att lyssna igenom intervjuerna flera gånger. Det bidrog till att informationen som presenterades hade en hög *tillförlitlighet*.

Överförbarhet uppfylls om resultatet av en studie blir detsamma i en liknande omgivning fast vid samma tidpunkt (Lincoln & Guba, 1985). För att stärka *överförbarheten* kring studien genomfördes intervjuerna i liknande omgivningar under relativt samma tidpunkt. I studien förmedlas endast en begränsad mängd uppfattningar från personer med revisorsbakgrund. Detta medför att resultatet av studien inte kan motsvara uppfattningen hos alla personer med revisorsbakgrund och bör därför utläsas med en extra omtanke.

Pålitlighet uppfylls om det går att garantera att studiens analyserande delar är underbyggda med en tydlig och klar redogörelse (Lincoln & Guba, 1985). För att stärka studiens *pålitlighet* användes information från vetenskapliga artiklar och informanter med en god förståelse kring problemområdet.Handledare och examinator har längts med studien bidragit med inputs och feedback kring studiens tillvägagångssätt. Studien har även tagit hänsyn till den respons som gavs vid olika seminarietillfällen för seminarieledare samt andra studenter.

Bekräftelse uppfylls om studieprocessen präglas av objektivitet och studiens författare varit i god tro (Lincoln & Guba, 1985). För att bekräfta att studiens författare har använt sig av ett förhållningssätt som varit objektivt, formulerades studien på ett neutralt sätt som undvek personliga värderingar. Exempelvis formulerades studiens intervjufrågor på ett neutralt sätt som medförde att informanterna inte påverkades av frågornas utformning.

3.7 Metodkritik

Studier med utgångspunkt i en kvalitativ metod har kritiserats för att dess resultat grundar sig i vad intervjuaren tolkar som mest betydelsefullt utifrån den information som informanterna förmedlar. Studier med kvalitativa metoder har även kritiserats för att dess inriktningar baseras på personliga synsätt. Kritiker menar även att kvalitativa resultat i alltför stor utsträckning baseras på osystematiska iakttagelser från intervjuare. Dessutom finns det en risk att intervjuaren kan påverka informanternas sätt att svara på olika frågor och att svaren därmed kan skilja mellan olika intervjuer (Bryman & Bell, 2017).

För att bemöta kritiken som finns mot en kvalitativ metod har det vidtagits en del åtgärder i studien. Studiens författare har försökt upprätthålla en neutral ställning och undvikit att personliga värderingar inkluderats. Detta upprätthölls även när informationen som informanterna förmedlade tolkades. Studien har även tagit del av all information som informanterna förmedlade och försökt undvika upphakningar av enstaka reflektioner. För att intervjuerna inte skulle baseras på personliga synsätt tilläts informanterna föra samtalen som baserades på öppna frågor som ställdes. För att informanterna skulle känna sig bekväma genomfördes intervjuerna på informanternas arbetsplats. För att bemöta kritiken om de

osystematiska iakttagelserna har studiens resultat grundats på liknande iakttagelser från alla intervjuer. Studien har även välkomnat nya synvinklar från informanterna.

4. Empiri

I empirikapitlet presenteras studiens insamlade data som erhållits från intervjuerna. Syftet med empirikapitlet är att beskriva vad informanterna har uttryckt för åsikter kring de olika frågorna som ställdes under intervjuerna.

4.1 Intervju 1 - Informant A

Informant A har arbetat inom revisionsbranschen sedan 2014. För lite mindre än ett år sedan blev informant A auktoriserad revisor och har sedan dess arbetat som det. Informant A arbetar på en revisionsbyrå utanför Big-4.

Obligatorisk Byrårotation

Informant A har delade meningar om obligatorisk byrårotation men jämför det med ett helt vanligt revisionsuppdrag. När det har genomförts en obligatorisk byrårotation finns det ingen tidigare erfarenhet om klienten utan det är som ett ”blankt papper”. Samtidigt kan det vara nyttigt att genomföra en obligatorisk byrårotation även om ingen vill förlora sina klienter. Enligt informant A är det däremot viktigare för mindre företag att inte förlora sina klienter som har samma företagsledare varje år, medan det i ett börsnoterat företag inte byggs upp samma klientrelation eftersom de har en större personalomsättning. I börsnoterade företag är klientrelationer inte lika viktiga. Enligt informant A är det rimligt att mandatperioden skiljer sig mellan börsnoterade företag och finansiella företag. I finansiella företag finns det ett helt annat intresse i jämförelse med ett vanligt börsnoterat företag. Dessutom behöver revisorer som reviderar finansiella företag en bredare förståelse för just finansiella företag. Denna förståelse kan underlätta för revisorer att förstå komplexa verksamheter, som exempelvis finansiella företag. Samtidigt är tio år en lång tidsperiod för ett revisionsuppdrag. Under längre revisionsuppdrag finns det en risk att arbetet sker av slentrian.

Fördelarna med obligatorisk byrårotation är att en revisor kan se allt ur ett annat perspektiv och bidra med nya idéer och tankar. Samtidigt är det dyrt att byta revisionsbyrå och det tar tid för en ny revisor att lära känna företagets verksamhet. Informant A anser däremot att fördelarna med obligatorisk byrårotation överväger nackdelarna.

Revisionskvalitet

Alla revisionsbyråer har olika arbetssätt. När en ny revisionsbyrå tar över ett revisionsuppdrag finns det en större möjlighet att den ser saker som den tidigare revisionsbyrån missat. Det kan bero på att den tidigare revisionsbyrån varit för givmild i sin bedömning eller att den missat det av slentrian.

Under det första året av ett nytt revisionsuppdrag inträffar det alltid flest saker. Det är först efter några år som revisionskvaliteten kan bli som högst innan arbetet övergår till att ske av slentrian. Samtidigt påverkas revisionskvaliteten väldigt mycket av stress. Om en revisor har mycket att göra under en intensiv period blir revisionskvaliteten lidande. Under intensivare perioder prioriterar revisorn det viktigaste medan det som inte är lika viktigt blir lidande. Samtidigt håller revisionsyrket på att bli väldigt enformigt och den analytiska delen riskerar att försvinna. Det är något som informant A anser försämrar revisionskvaliteten och som får revisorer att sluta se varje företag som unikt.

Enligt informant A skiljer sig synen på revisionen inom EU. I Sverige har det alltid varit en kvalitetsstämpel att ha revisor, medan det inte har varit det i andra länder. Revisionens uppbyggnad skiljer sig även mellan olika länder. I EU finns det redan vissa länder som har ett väl fungerande revisionssystem. För Sveriges del är revision nära relaterad till redovisning och beskattning. I andra länder är dessa delarna inte lika sammansvetsade, vilket gör att revisionen får en helt annan innebörd. Informant A menar därmed att vissa länder har ett större behov av obligatorisk byrårotation än Sverige.

Revisorns oberoende

Enligt informant A finns det en risk att längre revisionsuppdrag leder till för starka klientrelationer. Om klientrelationerna blir för starka kan revisionskvaliteten bli sämre. Det kan leda till att revisorn förlorar sitt oberoende och väljer att inte granska specifika delar av företaget. En orsak till det kan vara att revisorn är rädd för att förlora sin klient. Informant A anser även att det kan vara svårare att påtala fel under senare år, om det inte varit något problem under tidigare år. Under det första året av ett revisionsuppdrag är revisorn alltid bekväm med att påtala fel. Om personalomsättningen är hög i ett börsnoterat företag är risken mindre för att det bildas starka klientrelationer. För dessa företag blir relationen mellan revisorn och klienten

inte mer oberoende av obligatorisk byrårotation. I börsnoterade företag med hög personalomsättning fungerar revisorn istället som ett helt annat stöd. Enligt informant A är det först när revisorn väljer att inte granska vissa delar av ett företag som det uppstår ett problem.

Enligt informant A bidrar obligatorisk byrårotation till att konkurrensen på revisionsmarknaden blir mindre och att Big-4 får fler uppdrag som de byter mellan varandra med en högre frekvens. Det beror främst på att det inte finns många revisionsbyråer som kan revidera börsnoterade företag. Samtidigt som det är svårt för mindre revisionsbyråer att konkurrera med Big-4.

Revisorns kompetens

Enligt informant A blir revisionskvaliteten både bättre och sämre av obligatorisk byrårotation. Det kan vara bra att olika revisorer granskar ett företag ur ett annorlunda synsätt. Samtidigt tar det ganska lång tid att förstå ett företags verksamhet. I början av ett revisionsuppdrag läggs det ner mycket tid på att sätta sig in i den nya verksamheten. Samtidigt blir uppstartssträckan kortare för varje år och revisorn kan utföra sitt arbete mer effektivt. Revisorn kan även missa vissa saker av slumpen eller att hen varit mindre noggrann.

När en revisionsbyrå tar över ett nytt uppdrag tar det tid att lära känna företaget. Enligt informant A är det inget du gör på ett år utan det tar oftast tre till fyra år. Samtidigt tar det längre tid att lära känna mer komplexa företag. Komplexiteten är nödvändigtvis inte kopplat till företagets storlek utan den är snarare branschrelaterat. Enligt informant A är det lättare att revidera ett handelsföretag som består av ingående och utgående transaktioner, medan det är svårare att revidera företag som besitter flertalet derivat. Samtidigt har större företag oftast systemstöd som kan underlätta arbetet, medan mindre företag kanske har enskilda verifikationsserier.

Enligt informant A är det även lättare för revisorer att genomföra en revision i branscher där de besitter en större kompetens. Revisorerna har i dessa fall en helt annan förståelse över hur det brukar fungera och kan därmed lättare bidra med inputs kring förbättringsområden. Det leder till att revisionskvaliteten blir högre i början av ett uppdrag. Samtidigt anser informant A att revisionsarbetet genomförs med en extra noggrannhet i slutet av ett revisionsuppdrag. Det beror på att den befintliga revisionsbyrån vill slippa eventuella frågor från den revisionsbyrå som tar över revisionsuppdraget. Detta leder till att revisionskvaliteten blir bättre.

Enligt informant A är kompetensen ett grundkrav när ett företag anlitar en ny revisor. När börsnoterade företag och finansiella företag anlitar en ny revisionsbyrå har de oftast en del krav som endast Big-4 uppfyller. Om dessa kraven är uppfyllda anlitar de den billigaste revisionsbyrån. Samtidigt värderas tidigare väl fungerande samarbeten och personliga preferenser väldigt högt.

Informant A anser att det ökade kravet på dokumentation har gjort att den analytiska förmågan blivit lägre värderad inom revisionsyrket. Om kraven fortsätter att öka finns det en risk för att revisionen genomförs utan att analysera det som genomförs. Detta är något som skulle skada revisionskvaliteten.

Revisionens legitimitet

Informant A anser att obligatorisk byrårotation påverkar revisionens legitimitet på olika sätt. Informant A menar att införandet av obligatorisk byrårotation har en större påverkan på legitimiteten hos finansiella företag. Den strängare lagstiftningen kring finansiella företag bidrar till att legitimiteten för dessa företag förstärks för att det sänder signaler om att lagstiftarna tar de tidigare revisionskandalerna kring finansiella företag på stort allvar. Informant A tillägger även att tidningar och medier har en stor betydelse för hur revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation. Det är tidningar och medier som i de flesta fall förmedlar information till allmänheten. Detta medför att synen på revisionens legitimitet förbättras om tidningar och medier uttrycker sig positivt kring obligatorisk byrårotation medan revisionens legitimitet försämras om tidningar och medier uttrycker sig på ett negativt sätt.

4.2 Intervju 2 - Informant B

Informant B har arbetat inom revisionsbranschen i tolv år. Efter sju år inom revisionsbranschen blev informant B auktoriserad revisor och har sedan dess arbetat som auktoriserad revisor i fem år. Under sina första år som revisor hade informant B väldigt många olika roller som exempelvis godkänd revisor och granskningsledare. Under hela sin tid i revisionsbranschen har informant B arbetat på en revisionsbyrå inom Big-4.

Obligatorisk byrårotation

Enligt informant B är obligatorisk byrårotation både positivt och negativt. Obligatorisk byrårotation bidrar till att revisorer får ett rykte hos allmänheten att vara mer oberoende i sitt arbete. Informant B anser däremot inte att obligatorisk byrårotation är särskilt nödvändigt att införa i lagen. För vissa företag är det bättre att inte byta revisionsbyrå, medan det för andra företag är bättre att byta revisionsbyrå för att förstärka oberoendet. Informant B anser att byrårotation är viktigt att genomföra men att företagen själva borde ha friheten att få bestämma när de ska byta revisionsbyrå. Alla företag fungerar nämligen på olika sätt och en revisionsbyrå fyller olika funktioner för varje företag. För vissa företag är en revisionsbyrå ett viktigt stöd och det kan vara riskfyllt att byta revisionsbyrå vid fel tillfälle.

Informant B anser att tio år för ett revisionsuppdrag är en väldigt lång tid. Skillnaden mellan ett revisionsuppdrag som varar i 10 år respektive ett som varar i 24 år är inte lika stor som det verkar. Efter 10 år som är maxtiden för ett finansiellt företag till 24 år som är maxtiden för ett börsnoterat företag skiljer sig arbetet inte särskilt mycket. Informant B anser däremot att det är bra att maxtiden för ett revisionsuppdrag skiljer sig mellan börsnoterade företag och finansiella företag om förtroendet för revisionsbranschen ska öka. Det visar att de finansiella företagen som förvaltar allmänhetens pengar, kontrolleras väldigt noga.

Revisionskvalitet

Enligt Informant B finns det mycket som en revisor behöver göra under första året av ett revisionsuppdrag. Det kan vara allt ifrån att kontrollera ingående balanser till att sätta sig in i företagets interna kontroller. Enligt Informant B skiljer sig arbetet även mycket mellan mindre och större företag. I mindre företag handlar det om att säkerställa årsbokslut medan det i större företag handlar om att säkerställa företagets olika rutiner.

Enligt Informant B är revisionskvaliteten inte lika hög under det första året av ett revisionsuppdrag. Det beror på att det tar alldeles för lång tid att sätta sig in i företagets verksamhet, samtidigt som revisionsbyråerna inte kan lägga ner "all tid i världen". Informant B menar därmed att revisionskvaliteten till en början inte blir högre av att byta revisionsbyrå utan att revisionskvaliteten blir högre först när revisorerna har skaffat sig en djupare förståelse om företagets verksamhet. Det som oftast kan ta lite tid för en revisor är att förstå vilka risker som finns inom ett företag samt hur hierarkin inom företaget ser ut.

Enligt informant B är det först efter tre till fyra år som revisionskvaliteten kan bli som högst och det är även den tiden det tar för en revisor att skapa sig en förståelse om ett företags verksamhet. Sen finns det givetvis undantag som exempelvis hur effektiva arbetsätten är men generellt är revisionskvaliteten högst efter tre eller fyra år. Enligt informant B kan revisionskvaliteten öka av att byta revisionsbyrå. Det som kan öka revisionskvaliteten är om den nya revisionsbyrån bidrar med nya tips och idéer. Samtidigt kan en revisionsbyrå bidra med mycket mer än den lagstiftade revisionen.

Informant B anser att alla lagändringar och uppsättningar av administrativa rutiner som gjorts under den senaste tiden är en reaktion av det bristande förtroendet kring revisionen. Förtroendet har skadats som mest när stora företag har gått i konkurs. Konkurserna har påverkat alla länder på olika sätt och gjort att synen på revisionen skiljer sig. Ett exempel på detta är att straffen för revisionsbrott skiljer sig mellan olika länder. Informant B tycker dessutom att det är märkligt att reglerna kring obligatorisk byrårotation är samma för varje land när storleken på företagen skiljer sig avsevärt.

Revisorns oberoende

Enligt informant B påverkas marknadsandelarna inom revisionsbranschen inte särskilt mycket av obligatorisk byrårotation. Fördelarna med att anlita en revisionsbyrå inom Big-4 respektive utanför Big-4 är fortfarande de samma. Det finns många börsnoterade företag som besitter avtal som innebär att de måste anlita en revisionsbyrå inom Big-4. Det finns även de företag som ser ett större mervärde av att anlita en revisionsbyrå inom Big-4 för att det skapar en större trygghet eller ger företaget en mer professionell bild. Samtidigt kan företag välja att anlita en revisionsbyrå utanför Big-4 för att de anser att deras relation med revisionsbyrån blir mer personlig och att den upplevs som mindre komplext.

Enligt informant B har obligatorisk byrårotation störst påverkan på allmänhetens syn på oberoendet. Informant B menar att obligatorisk byrårotation stärker oberoendet och skickar signaler om att den nuvarande revisionsbyrån inte haft sitt uppdrag under en för lång tidsperiod och att de har behörig att utföra revisionen. Samtidigt menar informant B att det inte finns någon risk att revisionskvaliteten försämras av att klienter försöker få revisorer att dölja något. Informant B understryker dessutom att professionen är väldigt hög inom revisionen och det i

princip är omöjligt för klienterna att styra revisorerna till att utföra felaktiga bedömningar om företags räkenskaper.

Revisorns kompetens

Enligt informant B blir revisionskvaliteten inte bättre av att en revisionsbyrå vet om att de ska lämna över uppdraget till en annan revisionsbyrå. Det beror på att revisionens etik och moral är väldigt hög. Vetskapen om att en ny revisionsbyrå ska ta över revisionsuppdraget påverkar därmed inte revisionskvaliteten. Det beror på att revisionsskandalerna har gjort att revisorer har blivit extra noggranna i sitt arbete för att det inte "finns rum" för ytterligare skandaler.

Informant B anser att det är företagets komplexitet som avgör hur lång tid det tar för en revisor att förstå ett företags verksamhet snarare än företagets storlek. Om en revisor har mycket erfarenhet inom en viss bransch tar det däremot kortare tid att uppnå en högre revisionskvalitet, eftersom det tar kortare tid att identifiera vad som är mest problematiskt.

Enligt informant B är den största skillnaden mellan revisionen hos finansiella företag och börsnoterade företag att de finansiella företagen även granskas av reglerna i finansinstitutets regelverk. Utöver detta skiljer sig revisionen inte särskilt mycket. Regelverken är idag väldigt strikta för såväl finansiella företag som börsnoterade företag men det ytterligare regelverket medför att de revisorer som reviderar finansiella företag behöver en annan kompetens.

Enligt informant B är kompetensen det som företag värderar högst när de anlitar en revisionsbyrå eftersom oberoendet är en självklarhet. Sedan finns det givetvis andra faktorer som påverkar vilken revisionsbyrå som ska anlitas, exempelvis förtroendet för en specifik revisor.

Revisionens legitimitet

Enligt informant B bidrar införandet av obligatorisk byrårotation till att revisionens legitimitet förbättras. Informant B menar att införandet av obligatorisk byrårotation förmedlar ett budskap om att revisionen genomsyras av ett starkt oberoende. Det förstärkta oberoendet bidrar i sin tur till att förtroendet för revisionen förbättras. Informant B anser att en avgörande faktor till det förstärkta förtroendet för legitimiteten är att regeln om obligatorisk byrårotation skiljer på börsnoterade företag och finansiella företag. Informant B menar att detta är något som visar att

lagstiftare tar historiken kring de finansiella företagen på högsta allvar. Den begränsade mandatperioden som numera finns för ett revisionsuppdrag bidrar till att det inte längre är acceptabelt att tillhandahålla ett revisionsuppdrag under en längre tidsperiod. Den numera begränsade mandatperioden minskar därmed risken för att revisionsarbetet genomförs av "gammal vana". Det bidrar även till att revisionsbranschen förmedlar ett budskap om proaktivitet. Informant B anser även att de lagändringar och uppsättningar av administrativa rutiner som gjorts under de senaste åren har haft avsikten att förbättra det bristande förtroendet för legitimiteten. De ändringar som gjorts har varit en följd av alla revisionskandaler och genomförts för att rensa bort alla revisionsbyråer som inte skött sitt arbete, exempelvis Arthur Andersen.

4.3 Intervju 3 - Informant C

Informant C har 19 års erfarenhet som revisor inom revisionsbranschen. Informant C arbetar sen lite mer än ett år tillbaka som ekonomikonstult men har dessförinnan tolv års erfarenhet som ekonomichef inom en koncern vars moderbolag varit noterat på börsen. Informant C arbetade på en revisionsbyrå inom Big-4 under hela sin tid som revisor.

Obligatorisk byrårotation

Informant C anser att införandet av obligatorisk byrårotation på stora företag såsom börsnoterade företag men även för finansiella företag är lämpligt. Anledningen till att han anser att obligatorisk byrårotation är lämpligt för dessa företag är för att det troligtvis kommer ha en positiv inverkan på revisionen. När det kommer in nya revisorer med "andra ögon" kan de se företaget ur ett nytt perspektiv. Annars är det lätt att revisorn och revisionsbyrån blir bekväma i sitt arbete om de utför granskningen år efter år. En ny revisor kan bidra med nya idéer och en annan inriktning på granskningen som kan få positiva effekter.

Informant C menar även att det kan finnas nackdelar med obligatorisk byrårotation. Från företagets sida kan det vara jobbigt för ekonomiavdelningen att det kommer in nya revisorer som mer frekvent skall sätta sig in i företagets verksamhet. När nya revisorer anlitas behöver de få hjälp av ekonomiavdelningen att hitta den information som behövs för att kunna utföra revisionen. Det kan jämföras med att lära upp en ny medarbetare. Sedan kan det också bli en kostnadsfråga från företaget sida att revisionen blir dyrare på grund av att det tar mer tid för

revisorn att utföra revisionen. Det är inte säkert att revisionen blir dyrare bara för att revisorerna behöver fler arbetstimmar, utan det kan istället resultera i att det blir ett ”priskrig” mellan de andra revisionsbyråerna om att få revisionsuppdraget. Om en revisionsbyrå är intresserad av att ta över uppdraget kan det leda till att de sänker sitt arvode för att erhålla uppdraget. Om företaget bara ser till priset skulle det till och med kunna resultera i att kostnaden för företaget blir lägre än innan.

Informant C anser att det är rimligt att det finns skillnader i reglerna om obligatorisk byrårotation mellan börsnoterade företag och finansiella företag. Det kan vara viktigt att förtydliga att de finansiella företagen granskas hårdare med tanke på de skandaler som inträffat i banker under den senaste tiden. Den hårdare lagstiftningen tyder på att problemet ses som allvarligare i finansiella företag. Informant C anser att det är rimligt att maxtiden för en revisionsbyrå att revidera ett finansiellt företag är tio år. Dessutom anser informant C att maxtiden för hur länge en revisionsbyrå får revidera ett börsnoterat företag skulle kunna sänkas. Maxtiden för ett börsnoterat företag skulle lika gärna kunna vara 10 år.

Revisionskvaliteten

Informant C menar att det kan ta några år innan revisionskvaliteten är som högst när ett företag byter revisionsbyrå. Under det första året är det svårt för revisorn att hinna lära känna företaget och dess rutiner tillräckligt bra för att kunna göra en bedömning som är av högsta kvalitet. Informant C uppskattar att det kan ta tre till fem år innan revisorn har skaffat sig den insikt i företaget som gör att en bedömning kan bli av högsta revisionskvalitet. Samtidigt menar han att revisionskvaliteten riskerar att bli sämre när ett företag använt sig av samma revisionsbyrå under en längre tid då det finns en större risk att revisorn förlorar sin oberoende ställning.

Informant C tror att revisionskvaliteten kan bli aningen bättre genom att företag blir tvungna att rotera revisionsbyrå. Det kan bli mer utav en konkurrensfråga när företag tvingas genomföra en byrårotation mer frekvent än tidigare. Det är något som kan medföra att revisionskvaliteten kan bli bättre.

Informant C menar även att synen på revision kan skilja sig mellan Norden, Tyskland samt England jämfört med övriga Europa. Informant C upplever även att revisionskvaliteten i hög

utsträckning är bättre i de nordöstra delarna av Europa än vad den är i Sydeuropa. Det grundar informant C på att det är mer korruption i de sydliga länderna. Länderna i Sydeuropa har därför ett större behov av obligatorisk byrårotation. Samtidigt som behovet av obligatorisk byrårotation även finns hos börsnoterade företagen och de finansiella företagen i Sverige.

Revisorns oberoende

Informant C tror att obligatorisk byrårotation kan öppna upp konkurrensen på revisionsmarknaden i Sverige. I de flesta fall tror informant C att Big-4 kommer byta revisionsuppdrag med varandra. Däremot tror informant C att de största revisionsbyråerna utanför Big-4 kommer kunna knyta till sig fler revisionsuppdrag än tidigare.

Informant C anser att risken är större att revisorerna inte agerar utifrån sin oberoende ställning när ett företag använder sig av samma revisionsbyrå under många år. Informant C tror att obligatorisk byrårotation kommer ha en positiv effekt på revisorns oberoende i den bemärkelsen att revisorer kommer vara oberoende i en större utsträckning. När det är ett måste att byta revisionsbyrå kommer det bli svårare att bygga långvariga vänskapsrelationer mellan företag och revisor. Informant C menar att det är svårt att säga när risken för ett vänskapshot inleds. Det skiljer sig en del eftersom varje relation är unik. Efter sju år uppskattar informant C dock att det finns en risk att det bildats ett vänskapshot.

Informant C menar även att revisorn kan bli bekväm om hen har ett uppdrag för länge och att det kan bli ett hot mot revisorns oberoende. Det finns en risk att revisorn slappnar av och inte är på hugget på samma sätt som i början av uppdraget. Det är lätt att revisorn faller in i sina ”gamla rutiner” istället för att testa nya sätt att granska företaget.

Revisorns kompetens

Enligt informant C är kompetensen alltid det viktigaste när det kommer till vad som värderas högst hos en revisor. Samtidigt måste det finnas en balans mellan kompetens och oberoende eftersom revisorn behöver båda delarna. Om revisorn inte är oberoende spelar det ingen roll hur hög kompetensen är.

Informant C menar att de tidigare revisionsskandalerna samt införandet av obligatorisk byrårotation har gjort att oberoendefrågan har fått ett större fokus. Det ökade fokuset på

oberoendet kan dock bli på bekostnad av kompetensen. Det finns inga tvivel om att revisorn måste ha den kompetens som krävs för att genomföra sitt arbete, utan det handlar snarare om att kompetensen ”kommit i skymundan” av revisorns oberoende. Lagstiftning kan generellt medföra att revisorn inte har möjlighet att använda sig av sin kompetens fullt ut och att den begränsar revisorn i vilka beslut som är möjliga att ta. Informant C värderar ändå att det är lämpligt att prioritera förbättringar i form av lagstiftning som stödjer revisorns oberoende än att ge revisorn mer frihet.

Informant C tror även att det kan finnas en viss skillnad i att revidera ett börsnoterat företag och ett finansiellt företag. Det är möjligt att det kan ta längre tid att sätta sig in i ett finansiellt företag för att de kan vara mer komplexa och för att det sker mycket mer transaktioner inom bankverksamheten. Samtidigt är de som har hand om revisionen för finansiella företag allt som oftast specialister inom just den branschen och vana vid att revidera finansiella företag.

Informant C kan tänka sig att kompetensen hos revisorn kan påverkas av det möjliga ”priskrig” som kan uppstå när ett företaget tvingas byta revisionsbyrå. Om utfallet av ”priskriget” blir att företagen väljer att anlita revisionsbyrån med lägst pris istället för den med högst kompetens kan det i slutändan vara negativt för revisionskvaliteten.

Revisionens legitimitet

Informant C tror att införandet av obligatorisk byrårotation stärker revisionens legitimitet. Allmänheten kommer förhoppningsvis känna ett större förtroende och en större tillförlitlighet för revisionen när syftet med reglerna om obligatorisk byrårotation har varit att motverka revisorns oberoende. Sannolikheten att revisionens legitimitet förstärks är dessutom större när en global organisation som EU väljer att uppmärksamma problemet. När EU gör detta förmedlar de ett budskap om att de är villiga att vidta de åtgärder som krävs för att förbättra revisionens legitimitet. Detta innebär i sin tur att revisionen känns mer legitim.

Informant C tror säkerligen att det ligger en tanke bakom att regleringarna för börsnoterade företag och finansiella företag skiljer sig. Efter den senaste tidens bankskandaler kan en hårdare lagstiftning för finansiella företag vara ett sätt att förmedla att dessa skandaler tas på fullaste allvar.

4.4 Intervju 4 - Informant D

Informant D har arbetat inom revisionsbranschen i nästan 40 år. Informant D har arbetat som auktoriserad revisor men innehar även titeln auktoriserad redovisningskonsult. Under sin tid inom revisionsbranschen arbetade informant D på en revisionsbyrå inom Big-4 men informant D är idag nybliven pensionär.

Obligatorisk byrårotation

Informant D anser att det finns både för- och nackdelar med obligatorisk byrårotation. Det är bra att det kommer in nya revisorer med ”nya ögon” som granskar företaget. Det kan bidra till att nya saker upptäcks som de tidigare revisorerna inte lagt märke till. När ett företag byter revisionsbyrå innebär det att revisionsbyrån förlorar chansen att genomföra en djupgående granskning av företaget. Det beror på att revisionsbyrån som tidigare haft revisionsuppdraget har hunnit skapa sig en större förståelse om företagets verksamhet och dess rutiner. En så kallad grundläggande revisionen är redan genomförd och ger revisorn möjligheten att dyka ner djupare i uppdraget och se ”nya saker” som en ny revisor inte skulle ha tid att genomföra. Om en revisor sitter för länge finns det en risk att revisorn blir för bekväm i sitt arbete och fastnar i ”gamla mönster” för att genomföra revisionen snabbt. Informant D anser att detta kan motverkas genom införandet av obligatorisk byrårotation eftersom det tvingar fram ett byte av revisionsbyrå.

Informant D anser att det är rätt att lagstiftningen för finansiella företag är hårdare än för börsnoterade företag. Det grundas i att ett finansiellt företag har kontakt med klienternas pengar ur ett direkt perspektiv och om fel sker i revisionen på en bank blir det extra känsligt. Det borde rent konkret egentligen inte ha någon betydelse vilka företag som innefattas eftersom pengar aldrig skall riskeras för att någon har manipulerat revisionen. Utifrån den aspekten borde alla företag bedömas lika men rent känslomässigt anser informant D att det är bra att finansiella företag innefattas av en hårdare lagstiftning än börsnoterade företag. Samtidigt menar informant D att lagstiftning skulle kunna vara ännu hårdare för både börsnoterade företag och finansiella företag.

Revisionskvalitet

Enligt informant D handlar det första året av ett revisionsuppdrag om att lära känna företagets verksamhet. Det medför att den nya revisionsbyråns kunskap om företaget är ganska begränsad och att det till en början kan få en negativ inverkan på revisionskvaliteten. Informant D menar att det tar ett par år för den nya revisionsbyråns revisorer att lära känna ett börsnoterat företags verksamhet och att det kan ta ytterligare något år att lära känna ett finansiellt företags verksamhet som kan vara lite mer komplex. Samtidigt kanske de nya revisorerna vill visa "framfötterna" som kan göra att de är på hugget lite extra för att hitta något nytt i företagets redovisning.

Revisorns uppgift är att sträva efter att utföra en revision av så hög revisionskvalitet som möjligt och när för- och nackdelar vägs mot varandra tror informant D att obligatorisk byrårotation slutligen kommer få en positiv inverkan på revisionskvaliteten.

Informant D upplever att revisionen skiljer sig en del mellan länderna inom EU. I Sverige är revisionen relativt billig jämfört med "prisbilden" utanför Sverige. När priset är för lågt finns det en risk att revisorerna inte hinner lägga ner den tiden som krävs för att utföra revisionsuppdraget. Konkurrens är i många fall bra för klienten men det kan även medföra risker. Om "prisbilden" är för låg kan det innebära att det inte hinner läggas ner tillräckligt med tid på revisionsuppdraget. Det kan i sin tur medföra att revisionskvaliteten blir lägre.

Informant D anser att finns det länder inom EU som har ett större behov av obligatorisk byrårotation än Sverige. Med facit i hand efter alla bankskandaler går det inte att komma ifrån att de Baltiska länderna och andra länder i Östeuropa har ett stort behov av ett tryggare och bättre regelverk för sin revision.

Revisorns oberoende

Enligt informant D kommer revisionsmarknaden inte påverkas särskilt mycket av obligatorisk byrårotation. Det är möjligt att revisionsbyråerna strax under Big-4 kan gynnas men i de flesta fall kommer börsnoterade företag och finansiella företag fortsätta söka sig till de mest etablerade revisionsbyråerna.

Informant D anser att införandet av obligatorisk byrårotation kommer uppfylla sitt syfte och stärka revisorns oberoende. En 30 års gammal vänskap mellan en revisor och en företagsledning är inte längre möjlig, även om det går att argumentera för att revisorsrotationen är en tillräcklig åtgärd för att motverka ”vänskapshotet”. Införandet av obligatorisk byrårotation bidrar till en ”uppfräschning” av hela revisionsteamet och det kan vara bra att byta revisionsbyrå med jämna mellanrum. Troligtvis minskar risken för att revisorn är i en beroendeställning när företagen tvingas byta ut hela revisionsbyrån istället för enstaka revisorer. Om bara den huvudansvarige revisorn byts ut finns det en risk att revisionsbyrån fortsätter med samma rutiner som innan.

Enligt informant D består revisionsteamet av huvudansvariga revisorer och revisorsassistenter när en revisionsbyrå reviderar ett företag. Förhoppningsvis är revisorsassistenter tillräckligt självständiga för att de ska våga rikta kritik mot den huvudansvarige revisorn om de anser att något verkar konstigt. Det finns dock en risk att revisorsassistenterna fastnar i ”gamla rutiner” och förlitar sig på den huvudansvarige revisorn istället för att ta egna initiativ.

Informant D anser att det är rätt att förstärka förtroendet för revisorns oberoende efter den senaste tidens bankskandaler. Informant D anser därav att det är lämpligt att de finansiella företagen regleras av hårdare krav. Om den hårdare lagstiftningen innebär att revisionen blir dyrare är det något som företagen får acceptera. När det ställs högre krav på revisionen borde det per automatik innebära att revisionen blir dyrare. Om revisionsbyrån inte får mer betalt för mer utfört arbete kommer sådana uppdrag bortprioriteras. Om ett företag erbjuder sämre betalt för revisionen kan det innebära att mindre tid läggs ner i granskningen. Det kan i sin tur innebära en stor risk för såväl revisionsbyråer som företag och i slutändan leda till en revisionskandal som varken någon av parterna vill vara en del av.

Revisorns kompetens

Informant D menar att kompetensen prioriteras högst när börsnoterade och finansiella företag ska anlita en revisionsbyrå. Om revisionsbyrån har branschspecialister inom företagets verksamhetsområde är chansen större att revisionsbyrån anlitas av revisionsbyrån. Big-4 har därmed en fördel eftersom de är större, har fler branschavdelningar och fler branschspecialiserade revisorer.

Enligt informant D kan lagstiftning begränsa revisorn från att utnyttja sin fulla kompetens. Om det finns ett högt krav på dokumentationen finns det en risk att revisionskvaliteten påverkas negativt. Det svenska revisionsarvodet är förhållandevis lågt gentemot andra länder inom EU. Det kan medföra att revisorn inte hinner lägga ner tillräckligt med tid på själva granskningsprocessen utan mycket tid går åt till att dokumentera. Informant D jämför byråkratin med att vara lärare. När en lärare ska dokumentera kan det hindra deras huvudsakliga uppgift med att vara lärare för sina elever. Det kan bli likadant för en revisor. Om revisorn inte hinner med att granska företaget spelar dokumentation ingen roll. I första hand har revisorn som uppgift att granska företag genom att använda sig av sin kompetens. Om det finns lagstiftning som begränsar revisorn från att använda sig av sin fulla kompetens kan det påverka revisionskvaliteten negativt.

Revisionens legitimitet

Enligt informant D förbättras revisionens legitimitet av att samma revisionsbyrå inte längre tillåts revidera ett företag under en för lång tid. Informant D menar att det är den generella uppfattningen om obligatorisk byrårotation som förbättrar revisionens legitimitet. Informant D tror att obligatorisk byrårotation skapar en större trygghet kring revisionen. Denna tryggheten innebär att revisionen känns mer pålitlig likväl som den känns mer legitim. Informant D tror att den generella bilden om att nya revisorer bidrar med en annan syn på revisionen är väldigt positiv. Det kommer innebära att det skapas ett större förtroende kring att revisionen utförs på ett legitimt sätt. Samtidigt menar informant D att den allmänna förståelsen varierar och att det finns vissa som är mer insatta i vad det innebär att byta revisionsbyrå än andra.

Informant D menar även att hårdare krav för finansiella företag kan vara ett sätt att förstärka förtroendet för revisionen. Om det genomförs fel i finansiella företag kan det bli extra känsligt. Lagstiftare har därför troligtvis velat göra en markering genom att minska risken att en revisionsbyrå genomför revisionen för länge i ett finansiellt företag.

4.5 Intervju 5 - Informant E

Informant E har arbetat inom revisionsbranschen i sex år. Informant E är auktoriserad revisor sedan några månader tillbaka. Idag arbetar informant E på en revisionsbyrå inom Big-4 och har gjort det under hela sin tid som revisor.

Obligatorisk byrårotation

Informant E anser att obligatorisk byrårotation är ett bra initiativ. I revisionsbranschen blir revisorer kompisar med sina klienter tillslut. Det hade däremot varit nyttigt om obligatorisk byrårotation inkluderade fler mindre företag. Nu är det bara börsnoterade företag och finansiella företag som inkluderas av obligatorisk byrårotation och den mängden företag är inte särskilt stor i Sverige.

Det som är bra med obligatorisk byrårotation är att en ny revisionsbyrå har en annan syn på företagets revision och kan därmed bidra med nya idéer. Ett bevis på detta är att chefer ofta brukar påpeka att tidigare revisorer inte tittat på en del saker som den nya revisorn frågar om. Med detta sagt anser informant E att obligatorisk byrårotation kan vara bra ur en kvalitetssynpunkt. När en revisionsbyrå haft ett revisionsuppdrag i tio år finns det en risk att revisorerna blir mer bekväma och istället utför revisionsarbetet av slentrian. Samtidigt ska en revisionsbyrå inte bytas ut för bytandes skull. Det händer att revisorerna är de som varit inom företaget under längst tid. När detta inträffar bidrar de med en trygghet. Det är därför inte bra att byta ut VD, chefer och revisorer under samma tidpunkt.

Informant E anser att obligatorisk byrårotation är här för att stanna men att regeln om obligatorisk byrårotation troligtvis kommer behöva ändras några gånger innan den blir rätt balanserad. Informant E anser exempelvis att revisionsuppdragets tid på 24 år för börsnoterade företag är alldeles för lång tid.

Revisionskvalitet

Informant E anser att revisionskvaliteten kan bli både bättre och sämre av obligatorisk byrårotation. Under första året av ett revisionsuppdrag lägger revisorn ner mycket tid på att kontrollera, granska och identifiera risker. Mängden tid som revisorn lägger ner inom dessa områden avtar sedan under de kommande åren. Det beror egentligen främst på att allt som en revisor behöver utföra under det första året inte behöver upprepas. Informant E uppskattar att revisionskvaliteten kan bli som högst när en revisionsbyrå haft samma revisionsuppdrag i tre eller fyra år. Det är ungefär den tiden det tar för en revisionsbyrå att lära känna företagets verksamhet. När revisionsuppdraget varat under en längre tid blir revisorerna mer bekväma och arbetar av slentrian. Under den här tiden och framåt anser informant E att revisionskvaliteten varierar en hel del. Revisionskvaliteten skiljer sig inte heller särskilt mycket

mellan år 7 och år 30, utan revisionskvaliteten skiljer sig som mest mellan de första åren av ett revisionsuppdrag. I början av ett revisionsuppdrag är revisionskvaliteten inte lika hög som efter några år.

Enligt informant E kan revisionskvaliteten påverkas av vetskapen att en ny revisionsbyrå ska ta över revisionsuppdraget. Detta för att den befintliga revisionsbyrån vill reda ut alla ”frågetecken” innan det sker en överlämning. Det är inte heller säkert att revisionskvaliteten blir sämre när ett företag byter revisionsbyrå, utan konsekvenserna av att utföra en dålig revision är väldigt allvarliga.

Enligt informant E skiljer sig revisionen mellan olika länder i EU. Generellt sätt upprätthåller Sverige en ganska hög nivå inom revisionen medan nivån varierar bland övriga länder. När det gäller revisionen är frågeställningarna ganska lika mellan Nordeuropa och Centraleuropa. Revisionsskandalerna som inträffat i Europa har däremot bidragit till att de länder som drabbats hårdast av detta blivit noggrannare och mer professionella i sitt revisionsarbete. Storbritannien som drabbats ganska hårt av en del skandaler har exempelvis blivit väldigt ambitiösa i sitt arbete.

Revisorns oberoende

Enligt informant E bidrar obligatorisk byrårotation till att revisionsmarknaden blir mindre konkurrenskraftig. Informant E anser snarare att införandet av obligatorisk byrårotation bidrar till att Big-4 eller Big-6 får mer revisionsuppdrag. Det beror på att företagen som träffas av obligatorisk byrårotation är väldigt stora och att de mindre revisionsbyråerna inte klarar av att revidera dessa.

Enligt informant E finns det ett vänskapshot inom revisionsbranschen som kan skada revisionskvaliteten. Ett vänskapshot kan uppstå redan innan ett revisionsuppdrag men informant E anser att det är först när revisorn börjar umgås med klienten privat som det uppstår ett vänskapshot. Det är något som informant E anser är vanligare än vad många tror. Informant E anser även att det bidrar till att revisorer viker ner sig för klientens önskan. Om en revisor släpper en liten sak i början kan det skapa problem längre fram. Informant E anser att obligatorisk byrårotation bidrar till att stärka revisorns oberoende. För tillslut uppstår risken att

revisorerna blir kompisar med sina klienter. Samtidigt är de flesta revisorer rädda om sin yrkestitel att de avsäger sig sitt uppdrag om det uppstår ett vänskapshot.

Revisorernas kompetens

Enligt informant E varierar det hur lång tid det tar att lära känna ett företags verksamhet. En del företag är det lättare att lära känna medan det är betydligt svårare att lära känna andra. Det som avgör hur lång tid det tar att lära känna en verksamhet är företagets komplexitet. Om en revisor har en hög kompetens inom en särskild bransch tar det kortare tid att lära känna företagets verksamheter. Om en revisor har ett stort intresse för en särskild bransch kan det också ta kortare tid att lära känna företagets verksamheter. Det beror på att frågeställningarna liknar varandra inom samma bransch. Om en revisor inte arbetat med en bransch tidigare tar det längre tid att förstå sig på den. Alla revisorer kan däremot lära sig alla branscher även om det tar längre tid att förstå sig på vissa.

Enligt informant E skiljer sig revisionen inte särskilt mycket mellan ett börsnoterat företag och ett finansiellt företag. Den största skillnaden är att finansiella företag även revideras av finansinspektionen. Informant E anser även att det inte borde vara någon större skillnad mellan börsnoterade företag och finansiella företag eftersom börsnoterade företag idag är väldigt publika. Enligt informant E tar det längre tid att lära känna börsnoterade företag och finansiella företag, eftersom dessa företagen har en betydligt större omsättning än andra företag. Det är först efter några år som en revisionsbyrå får en helhetsbild av dessa verksamheterna. En annan anledning till att det tar längre tid att revidera dessa företag är för att revisorerna tittar på olika delar under varje år.

Enligt informant E värderas kompetensen väldigt högt och är även det primära fokuset när ett företag anlitar en ny revisionsbyrå. En del företag prioriterar även priset högt. Samtidigt kan revisionsbyråerna inte arbeta allt för billigt för att uppnå alla krav som ställs. Informant E anser även att det finns en risk att kraven på revisionsbyråerna minskar revisorernas kompetens. Om kraven blir för många riskerar revisionen att bli en ”kostnadsfråga”. Om revisionen blir för dyr skulle revisorerna inte kunna titta på allt. Den analytiska förmågan skulle riskera att bortprioriteras och revisionen skulle främst övergå till att bli ett dokumentationsarbete. Det hade i sin tur gjort att revisionskvaliteten hade minskat.

Informant E menar även att det finns en del oseriösa personer inom revisionsbranschen. Om det skulle tillkomma ytterligare krav skulle det snarare skapa mer problem för de revisor som redan sköter sig medan de som inte sköter sig skulle hitta nya kryphål.

Revisionens legitimitet

Informant E anser att revisionens legitimitet stärks av obligatorisk byrårotation. Det beror på att revisionen upplevs som mer legitim när lagstiftare vidtar åtgärder för att uppfylla ett specifikt mål. För att revisionen ska anses som mer legitim krävs det dock att lagstiftarna representeras av människor vars kompetens är hög. Det är nämligen svårt för någon att legitimera något om de inte är erkänt duktiga inom det. Informant E menar även att en av anledningarna till att obligatorisk byrårotation har införts är just för att förstärka revisionens legitimitet och återställa lugnet som fanns innan alla revisions-skandaler uppstod. Informant E anser även att förtroendet för revisionen blir bättre av att regeln om obligatorisk byrårotation skiljer mellan börsnoterade företag och finansiella företag. Det skapar en tilltro om att de finansiella företagen granskas lite extra. Det är även något som informant E tycker är ganska rimligt, eftersom de finansiella företagen ändå förvaltar människors pengar i större utsträckning än börsnoterade företag.

Informant E menar även att skandaler som uppstår inom revisionsbranschen drabbar alla aktiva revisionsbyråer och inte bara den revisionsbyrå som orsakar skandalen. Storbritannien har nämligen haft en del interna revisions-skandaler som gjort att deras granskningsprocesser är mycket mer invecklade än vad granskningsprocesserna är i Sverige. Det finns en del av deras moment i revisionen som i Sverige anses vara helt meningslösa. Dessa momenten är däremot helt nödvändiga för att revisionen ska fungera i deras land.

Informant E anser att politikerna insåg att det fanns revisionsbyråer som haft ett revisionsuppdrag under exempelvis 25 år. Obligatorisk byrårotation infördes därmed delvis för att detta inte skulle uppmärksammas som något negativt. Istället skapar detta ett förtroende om att revisionens arbetsprocess fungerar väl.

4.6 Intervju 6 - Informant F

Informant F har 19 års erfarenhet inom revisionsbranschen. Innan dess arbetade informant F fem år på skatteverket. Informant F har varit godkänd revisor sedan 2004 men fick titeln auktoriserad revisor när titlarna godkänd revisor med högre revisorsexamen och auktoriserad revisor slogs ihop 2013. Under sin tid inom revisionsbranschen har informant F arbetat på en revisionsbyrå inom Big-4.

Obligatorisk byrårotation

Informant F har en positiv inställning till obligatorisk byrårotation. Alla revisorer följer samma regelverk men det kan vara bra att det kommer in ”nya ögon” som ser företaget på ett nytt sätt. Om informant F sätter fördelarna mot nackdelarna med obligatorisk byrårotation anser han att fördelarna väger över. Informant F menar att det är bra för revisionen att det kommer in nya revisorer med ett nytt tankesätt som kan se företaget ur olika synvinklar. Obligatorisk byrårotation gäller trots allt alla revisionsbyråer. Revisionsbyråerna kommer därmed inte ha några problem att erhålla nya revisionsuppdrag i och med införandet av obligatorisk byrårotation.

Informant F anser att möjligheten för en revisionsbyrå att kunna revidera ett börsnoterat företag i 24 år är alldeles för lång tid. Informant F anser istället att gränsen borde vara densamma för såväl börsnoterade företag som finansiella företag och att maxtiden för ett revisionsuppdrag borde ligga någonstans mellan 10 och 15 år.

Enligt informant F kommer priset på revisionen inte förändras något anmärkningsvärt för att obligatorisk byrårotation implementeras. Informant F tror istället att det kan bli mer arbete för revisorn i början av ett revisionsuppdrag. Det behöver däremot inte betyda att det i slutändan blir några större kostnader för företagen. Informant F tror snarare att upphandlingsprocessen kommer kunna pressa ner priserna.

Revisionskvalitet

Informant F tror att obligatorisk byrårotation kommer innebära både för- och nackdelar för revisionskvaliteten. Samtidigt anser informant F att de positiva effekterna, som att en ny revisionsbyrå kan ha en annan syn och ett nytt tankesätt, kommer väga över de negativa effekterna. Detta kommer leda till att revisionskvaliteten i sin helhet förbättras.

Informant F menar att revisionskvaliteten alltid borde vara hög men att det finns en risk att den försämras när samma revisionsbyrå haft ett uppdrag för länge. Det kan exempelvis bero på motivationsbrist. Obligatorisk byrårotation kan därav bli till en fördel genom att risken för motivationsbrist minskar. Samtidigt kan obligatorisk byrårotation medföra en del nackdelar. Om en revisor reviderar samma företag under många år skapar den sig en god syn om företaget. Det kan således vara en nackdel att en revisionsbyrå blir tvungen att lämna över uppdraget till en annan. Informant F menar att detta är olyckligt och att det kommer bidra till att revisionskvaliteten till en början blir lite sämre. Den nya revisionsbyrån tvingas därmed lägga ner en hel del tid på att planera revisionsuppdraget samt att identifiera företagets risker. I stora företag lägger revisorerna ner mycket tid på att granska företagets interna kontroller och rutiner. Informant F menar att detta är något som tar ganska lång tid att genomföra och att revisionskvaliteten kan bli som högst efter ungefär fyra år.

Enligt informant F är Sverige ett av de ledande länderna inom revisionen. Det finns skillnader på hur revisionen genomförs i Sverige mot hur den genomförs i många andra länder inom EU. I England är exempelvis saker och ting större än i Sverige. Revision är dessutom mer uppdelad i England och revisorer arbetar inom mer specifika områden, även om grunderna ser likadana ut som i Sverige. Informant F menar att det finns ett större behov av obligatorisk byrårotation i andra länder inom EU. Risken för korrupktion är exempelvis större i vissa andra länder inom EU, som exempelvis de gamla Öststaterna.

Revisorns oberoende

Enligt informant F kommer Big-4 fortsatt vara ledande på revisionsmarknaden i Sverige. Detta beror på att det krävs en del extra kunskaper för att revidera börsnoterat företag. Det är något som mindre revisionsbyråer inte besitter. Det rimligaste är att de största revisionsbyråerna kommer fortsätta att anlitas för att utföra dessa revisionsuppdrag. Samtidigt skulle de största revisionsbyråer utanför Big-4 kunna få flera revisionsuppdrag genom att "prisa" sig in i upphandlingsprocesser. Informant F tror dock inte att marknadsandelarna kommer förändras särskilt mycket.

Enligt informant F ska revisorn alltid vara oberoende i sin granskning. Införandet av obligatorisk byrårotation är även något som borde förstärka revisorns oberoende, eftersom en revisionsbyrå inte får inneha samma revisionsuppdrag under för lång tid. Det kommer inte

längre vara möjligt att utgå från samma gamla invanda mönster. Istället kommer en ny revisionsbyrå med revisorer kunna bidra med ett annat tankesätt och synsätt. Samtidigt som risken att det uppstår ett vänskapshot kommer minska.

Syftet med revisorsrotation är även att minska revisorns oberoende. Revisorsrotation ska ske vart sjunde år. Båda reglerna är till för att undvika ett utav de hot som finns mot revisorns oberoende, det så kallade ”vänskapshotet”. ”Vänskapshotet” innebär att revisorn får en för nära relation med sina klienter. En för nära relation mellan revisor och klient kan påverka revisionen om revisorn genomför en granskning som inte är oberoende. Informant F anser därmed att obligatorisk byrårotation kommer bidra till att förbättra revisorns oberoende.

Revisorns kompetens

Enligt informant F tar det ungefär lika lång tid att lära känna ett börsnoterat företag som det tar att lära känna ett finansiellt företag. När en revisionsbyrå ska genomföra en revision använder de sig utav ”branschspecialister” och tiden det tar att revidera ett företag skiljer sig från fall till fall.

Informant F menar att det är viktigt att revisorn har den kompetens som krävs för att revidera ett företag. Samtidigt måste revisorn vara oberoende för att kunna genomföra ett revisionsuppdrag. Om revisorn inte är oberoende spelar det inte någon roll vilken kompetens den besitter.

Informant F menar att kompetenskraven skiljer sig mellan att revidera ett börsnoterat företag och ett finansiellt företag. Svårighetsgraden skiljer sig däremot inte särskilt mycket utan det handlar snarare om att områdena kräver olika typer av kompetens. Det är lätt att tro att finansiella företag kräver mer kompetens men faktum är att det finns en hel del börsnoterade företag som också kräver en stor mängd kompetens. Informant F menar därmed att både börsnoterade företag och finansiella företag borde omfattas av samma regler.

Under den senaste tiden har revisionen omfattats av fler och fler regler. Däribland regler om jävssituationer och att revisorer inte får arbeta med kombinerade uppdrag för större företag. Det har gjort att revisionen blivit mer specialiserad och likaså revisorns kompetens. Detta är

något som informant F anser kommer hämma revisionen på lång sikt. Revisorernas kunskap kommer bli mindre omfattande och det kommer leda till att revisorns kompetens begränsas.

Revisionens legitimitet

Informant F menar att allmänheten uppfattar obligatorisk byrårotation som något positivt och att det är något som bör stärka revisionens legitimitet. Informant F anser att revisionen kommer upplevas som mer legitim eftersom ett av reglernas syfte har varit att stärka oberoendet hos revisorer. Informant F menar även att personerna som beslutar om revisionens regelverk besitter stora kunskaper inom revision. Utomstående personer bör därmed känna ett förtroende för att dessa personer vet vad som är mest lämpligt för revisionen. Troligtvis har det genomförts olika tester innan reglerna om obligatorisk byrårotation beslutades. Under testerna analyseras flertalet olika perspektiv innan den mest lämpliga utformningen av regeln togs fram. Informant F tror därför att regeln om obligatorisk byrårotation är utformad på ett noggrant sätt.

Informant F tror att en hårdare reglering för finansiella företag i förhållande till börsnoterade företag inte beror på att de finansiella företagen skulle vara svårare att revidera. Informant F tror snarare att lagstiftare ansåg att revisorns oberoende var tvungit att behandlas extra försiktigt i finansiella företag för att stärka revisionens legitimitet.

Informant F menar även att revisionsskandaler såsom Enron-skandalen har haft en stor påverkan på revisionens legitimitet. Det har bidragit till att fler detaljer i revisionen har blivit obligatoriska att kontrollera eftersom det funnits påtryckningar om att revisionen behöver bli säkrare.

4.7 Sammanfattning av empiri

Obligatorisk Byrårotation

Majoriteten av informanterna var positivt inställda till införandet av obligatorisk byrårotation och ansåg att det är något som gynnar revisionen. Det som informanterna ansåg bidra till det positiva var bland annat att revisionen genomförs ur ett nytt perspektiv, vilket kan innebära att andra saker upptäcks. Informanterna förtydligade även att det finns en del nackdelar med obligatorisk byrårotation, men att fördelarna överväger dessa nackdelar. Informanterna ansåg

även att det är bra att regeln om obligatorisk byrårotation skiljer mellan börsnoterade företag och finansiella företag. Majoriteten ansåg däremot att uppdragstiden är något som fortsättningsvis bör diskuteras. De flesta informanterna menade även att det kan vara lämpligt att korta ner uppdragstiden för börsnoterade företag med några år.

Revisionskvalitet

Den delade uppfattningen hos informanterna var att obligatorisk byrårotation i slutändan förbättrar revisionskvaliteten. När en byrårotation har genomförts och en ny revisionsbyrå precis tagit över ett revisionsuppdrag är revisionskvaliteten lägre än tidigare. Informanterna menade nämligen att det tar några år för den nya revisionsbyrån att skapa en djupare förståelse om ett företags verksamhet. Informanterna uppskattade att detta tar ungefär tre till fyra år. När revisionsbyrån har skapat sig denna förståelse om företaget menade informanterna att revisionskvaliteten är högre än vad den är innan genomförandet av byrårotationen. Det finns även en del andra aspekter som kan påverka revisionskvaliteten vid långa revisionsuppdrag. Informanterna menade exempelvis att det finns en risk för att arbetet genomförs av slentrian. Detta kan bero på bristande motivation. Samtidigt kan det finnas ett större engagemang och ett annat tankesätt hos revisorerna på den nya revisionsbyrån som tar över revisionsuppdraget.

Revisorns oberoende

Informanterna var eniga om att införandet av obligatorisk byrårotation kommer stärka revisorns oberoende. Informanterna menade även att "vänskapshotet" kommer motverkas av att en revisionsbyrå inte längre tillåts förfoga över ett revisionsuppdrag under en oöverskådlig tid. Informanterna trodde dessvärre inte att revisionsmarknadens konkurrenssituation kommer förändras märkbart av obligatorisk byrårotation. Majoriteten av informanterna trodde istället att Big-4 kommer fortsätta att "stå starka på marknaden" och främst byta revisionsuppdrag med varandra.

Revisorns kompetens

Samtliga informanter var överens om att kompetens är oerhört viktigt när företag anlitar revisionsbyråer. Samtidigt måste det föreligga ett oberoende för att kompetensen ska komma till användning. Informanterna ansåg även att revisionen går miste om kunskap när det genomförs en byrårotation. När en revisionsbyrå tvingas lämna ifrån sig ett revisionsuppdrag kommer den nya revisionsbyrån inledningsvis inte inneha samma insikt i företaget, eftersom

det tar tid att sätta sig in i ett företag. Majoriteten av informanterna ansåg även att det inte är företagets storlek som avgör hur svårt det är att genomföra en revision. Det är snarare företagets komplexitet som är den avgörande faktorn. Med detta sagt skiljer sig inte komplexiteten mellan att revidera ett finansiellt företag jämfört med ett börsnoterat företag. Det kräver bara andra kunskaper. För att minska revisionens komplexitet anlitar företag därmed revisionsbyråer med branschspecialiserade revisorer.

Revisionens legitimitet

Alla informanter ansåg att obligatorisk byrårotation kommer bidra till att revisionen anses som mer legitim. Allmänheten kommer känna ett större förtroende för att revisionen är pålitlig och har genomförts på rätt sätt. Informanterna ansåg även att revisionens legitimitet stärks av att regeln om obligatorisk byrårotation skiljer mellan börsnoterade företag och finansiella företag gällande mandattiden. Informanterna ansåg även ha en förståelse för att finansiella företag tillämpas av en hårdare reglering än börsnoterade företag. En mer detaljerad reglering kan minska oron över att det uppstår fel i finansiella företag. Det är något som kan stärka det allmänna förtroendet för revisionen och förmedla ett budskap om att tidigare revisionskandaler funnits i åtanke hos lagstiftarna.

5. Analys

I analyskapitlet presenteras studiens analys som baseras på referens- och empirikapitlet. Syftet med analyskapitlet är att jämföra tidigare forskning med den insamlade empirin och därifrån skapa en analys. Analyskapitlet utgår ifrån analysmodellens samtliga begrepp och består av underrubrikerna obligatorisk byrårotation, revisionskvalitet, revisorns oberoende, revisorns kompetens samt revisionens legitimitet. I slutet av kapitlet genomförs även en sammanfattning av samtliga begrepp.

5.1 Obligatorisk byrårotation

Fem av sex informanter ansåg att införandet av obligatorisk byrårotation var positivt. Det berodde på att de i slutändan ansåg att revisionen blir bättre av att byrårotationer genomförs med jämna mellanrum. En byrårotation kan leda till att revisionen ses ur ett nytt perspektiv. Detta synsätt kan kopplas till Corbella et al. (2015) och Lennox et al. (2014) redogörelser om att obligatorisk byrårotation kan ge en bredare syn på ett företags revision och att revisionsbyråer kan se revisionen ur olika perspektiv. Detta kan innebära att revisionskvaliteten i slutändan stärks, trots att informanterna även ansåg att revisionskvaliteten minskar en aning direkt efter att en byrårotation har genomförts. Informanterna ansåg att detta berodde på att det skapas en "kunskapslucka" hos revisionsbyrån som tar över det nya revisionsuppdraget. "Kunskapsluckan" som informanterna ansåg uppstå kan leda till att revisorernas arbetsinsatser blir lidande. Detta kan anknytas till Johnson et al. (2002) som anser att det är större sannolikhet att revisorer upptäcker fel när revisionsuppdraget har varat i mer än tre år, eftersom revisorerna får en djupare förståelse om en klient efter några år. Detta kan i sin tur leda till att det utförs en sämre revision.

Informant D ansåg att det finns en risk att revisorer blir för bekväma i sitt arbete och fastnar i gamla "hjulspår" om den innehar ett uppdrag för länge. Bekvämligheten kan orsaka en försiktighet hos revisorerna som kan medföra att de inte ifrågasätter vissa delar när de genomför en revision. Informant D:s resonemang kring revisorns bekvämlighet kan liknas vid tidigare forskning av Corbella et al. (2015) och Lennox et al. (2014), som belyser det hela motsatsvis. De hävdar nämligen att revisorers förmåga att bemöta tidigare bedömningar om ett företags revision med mer "kritiska ögon" ökar efter att en byrårotation har genomförts. Risken med

bekvämlighet och försiktighet som informant D beskriver borde genom en byrårotation minskas och därmed stärka en framtida opartiskhet.

Informanter hade delade meningar om hur kostnaden för revisionen kommer påverkas av obligatorisk byrårotation. Informant A hävdade att revisionen kommer bli dyrare på grund av att nya revisionsbyråer behöver lägga ner mer tid i början av ett revisionsuppdrag. Detta för att sätta sig in i företagets verksamhet. Informant C resonerade däremot att revisionskostnaden inte alls behöver bli högre, utan att revisionsuppdrag som är attraktiva att erhålla kan medföra att det skapas så kallade "priskrig" som sänker revisionskostnaderna. Resonemanget kring hur priset för revisionen påverkas av obligatorisk byrårotation kan kopplas till Raiborn et al. (2006) forskning om att obligatorisk byrårotation påverkar revisionskostnader. När länderna Grekland, Spanien och Österrike, använde sig av obligatorisk byrårotation medförde det att kostnaderna för revisionen blev högre. Obligatorisk byrårotation behöver således inte medföra några ökade revisionskostnader, även om det troligtvis gör det.

5.2 Revisionskvalitet

Samtliga informanter var eniga om att revisionskvaliteten blir lite lägre under de första åren av ett revisionsuppdrag. Det beror på att det tar några år för en revisionsbyrå att lära känna ett företags verksamhet i sin helhet. En revisionsbyrå behöver ungefär tre till fyra år för att det ska finnas en möjlighet att revisionskvaliteten kan bli som högst. Denna påverkan kan liknas vid Johnson et al. (2002) tidigare forskning som beskriver att det finns en större chans att revisionsbyråer upptäcker fel när de innehaft ett revisionsuppdrag under en längre tid. Detta beror på att revisionsbyråer efter några år har skapat sig en djupare förståelse om företagets verksamhet. Informanterna menade även att revisionskvaliteten minskar om en revisionsbyrå innehar ett revisionsuppdrag under en för lång tid. Det finns bland annat en risk att revisionen börjar genomföras av slentrian. Informant F betonade att revisionskvaliteten alltid borde vara hög men att det finns en risk att den försämras när samma revisionsbyrå sköter revisionen för ett företag under en längre tid. Uppdragstidens påverkan på revisionskvaliteten kan kopplas till Ling och Nopmanee (2015) studie kring att revisorer kan bli för bekväma vid längre revisionsuppdrag. Det innebär att de kan fastna i gamla vanor istället för att arbeta proaktivt med kritiska ögon. Obligatorisk byrårotation kommer således motarbeta längre revisionsuppdrag. Samtidigt uppstår det ett dilemma om att revisionskvaliteten bli lägre direkt

efter en byrårotation. Efter några år kommer revisionskvaliteten dock att uppnå en hög nivå igen. Detta i samband med att risken för slentrianarbete motarbetas.

Majoriteten av informanterna menade att det tar kortare tid för revisorer med en högre kompetens, inom en specifik bransch, att lära känna ett företags verksamhet. De ansåg att detta berodde på att branschspecialiserade revisorer har specifika kunskaper och att de därmed kan lära känna ett företags verksamhet under en kortare period. Det som informanterna beskrev kan kopplas till tidigare forskning av Gul (1989) samt Lim och Tan (2010) som menar att revisionskvaliteten inte behöver bli lägre i början av ett revisionsuppdrag om revisionen utförs av branschspecialister. Informanterna ansåg däremot att revisionskvaliteten blir sämre efter att en byrårotation har genomförts. Samtidigt som de menade att revisionskvaliteten genom branschspecialiserade revisorer återfår en högre grad under en kortare period. Branschspecialiserade revisorerna kommer således öka revisionskvaliteten.

Samtliga informanter ansåg att synen på revisionen skiljer sig mellan länderna i EU. I Sverige har det bland annat funnits en kvalitetsstämpel att inneha en anlita revisor, vilket inte har varit fallet i alla andra länder. Informanterna ansåg att förklaringen till att revisionen skiljer sig mellan länderna i EU är för att revisionen är uppbyggd på helt olika sätt i de olika länderna. Informanterna hävdade att uppbyggnaden av revisionen mestadels skiljer sig mellan olika delar inom EU, exempelvis att den är relativt lik mellan länder i Nordeuropa. Informanterna menade därmed att det finns vissa länder som har ett större behov av obligatorisk byrårotation än andra, även om behovet finns i Sverige. Informanternas resonemang kan därmed liknas vid Cowperhwaite (2010) tidigare forskning kring att revisionen skiljer sig mellan länder med olika kulturer. Om nya lagar inte anpassas till de kulturella antagandena, finns det en risk att huvudsyftet med lagarna inte uppnås. Utifrån detta bör lagstiftare i Sverige ta hänsyn till kulturella aspekter. Reglerna gällande obligatorisk byrårotation bör således vara anpassade utifrån vad som är bäst för Sverige, så länge reglerna följer EU:s förordning,

5.2.1 Revisorns oberoende

Samtliga informanter menade att obligatorisk byrårotation bidrar till att stärka revisorns oberoende. De menade att obligatorisk byrårotation minskar risken för att det uppstår en vänskapsrelation mellan revisorn och klienten. Om revisionsbyråerna inte tillåts inneha ett

revisionsuppdrag under en längre tid, kommer revisorerna inte kunna skapa en lika stark relation till sina klienter. Informanterna menade även att det är svårt att avgöra hur lång tid det tar innan det faktiskt uppstår ett vänskapshot, men att risken ökar med tiden. Detta kan kopplas till Ling och Nopmanee (2015) tidigare forskning som hävdar att revisorn förlorar sitt oberoende om det uppstår en för stark vänskapsrelation mellan en revisor och en klient. Resonemanget kan även liknas vid tidigare forskning från Geldron et al. (2006) som hävdar att revisorernas objektiva ställning mot sina klienter förbättras genom obligatorisk byrårotation. För om revisorerna inte tillåts bygga upp en långvarig vänskapsrelation med sina kunder, kommer det motsatsvis förbättra revisorernas objektiva ställning. Obligatorisk byrårotation kommer således motarbeta att revisorer faller i en beroendeställning. Vänskapliga relationer mellan revisorer och klienter kommer inte heller kunna byggas upp på samma sätt och påverka revisionen. Det beror på att obligatorisk byrårotation förhindrar att revisionsbyråer innehar revisionsuppdrag som varar under en obegränsad tid.

Majoriteten av informanterna ansåg att obligatorisk byrårotation inte kommer påverka konkurrensen på revisionsmarknaden, utan att Big-4 istället kommer byta revisionsuppdrag mellan varandra. De ansåg däremot att det finns en möjlighet att de största revisionsbyråerna utanför Big-4 skulle kunna erhålla fler större revisionsuppdrag. Informanternas uttalanden kan kopplas till Jackson et al. (2008) tidigare forskning kring hur obligatorisk byrårotation påverkade konkurrenssituationen på revisionsmarknaden i Italien. Jackson et al. (2008) menar att obligatorisk byrårotation bidrog till att revisionsmarknaden blev mindre konkurrenskraftig samt att antalet aktörer blev färre. Utifrån att konkurrenssituationen på revisionsmarknaden blev mindre i Italien när de testade obligatorisk byrårotation, finns det en del som tyder på att konkurrenssituation på den svenska revisionsmarknaden även den blir mindre. I de flesta fall kommer revisionsuppdragen som innefattas av obligatorisk byrårotation att växla emellan Big-4.

5.2.2 Revisorns kompetens

Flertalet av informanterna uttryckte att branschspecialiserade revisorer besitter en högre kompetens som medför att de kan skapa sig en större förståelse om ett företag på en kortare tid. Dessa revisorer har nämligen mer erfarenhet för specifika företag. Erfarenheten bidrar till att revisorerna lättare kan identifiera problem samt bidra med inputs kring förbättringsåtgärder.

Branschspecialiserade revisorers påverkan på kompetensen kan kopplas till Bamber och Bamber (2009) som menar att det har blivit en trend att anlita revisorer med specialiserad kompetens. Företag vill anlita revisionsbyråer med specialister för just den branschen som företaget är verksamt inom, eftersom dessa revisorer har lättare att förstå hur företaget fungerar. Branschspecialiserade revisorer kan därmed sätta sig i hur ett företag fungerar på en kortare tid än andra revisorer, vilket kan vara ett sätt för att förbättra revisionskvaliteten när ett företag byter revisionsbyrå.

Samtliga informanter uttryckte att revisorns kompetens har en avgörande faktor för att revisionskvaliteten ska bli hög. När företag tvingas byta revisionsbyrå kommer revisionen gå miste om kunskap. Den förlorade inblicken kommer således medföra att revisionskvaliteten inte blir lika hög i början av ett revisionsuppdrag. Denna påverkan kan kopplas till Arel et al. (2005) forskning som menar att det skapas en kunskapslucka i samband med att en ny revisionsbyrå anlitas för att ansvara över revisionen i företag. Obligatorisk byrårotation kommer således medföra att kompetensen hos revisorerna är lägre i början av ett revisionsuppdrag, vilket i sin tur påverkar revisionskvaliteten.

Majoriteten av informanterna ansåg att det nödvändigtvis inte är företagets storlek som avgör hur svårt det är att revidera ett företag. Informant B och E uttryckte att svårighetsgraden beror snarare på komplexiteten i företaget. Det är inte någon särskilt stor skillnad i komplexiteten mellan ett börsföretag och ett finansiellt företag. Den huvudsakliga skillnaden mellan att revidera ett börsföretag och ett finansiellt företag är att det krävs andra kunskaper. Svårighetsgraden med att revidera ett företag kan kopplas till Hogan och Jeter (1999) studie om hur branschspecialister påverkar revisionen. Genom att anlita en revisionsbyrå med revisorer som är specialister för den branschen företaget är verksamt inom, kommer revisorerna ha en högre kompetens. Detta medför att finansiella företag ska ha strängare reglering än börsnoterade beroende på svårighetsgraden att utföra revisionen.

5.3 Revisionens legitimitet

Alla informanter var eniga om att allmänheten kommer betrakta obligatorisk byrårotation som något bra, eftersom meningen med regeln är att förbättra revisorns oberoende. Informant C uttryckte bland annat att problemet kring revisorns oberoende tas på ett större allvar när det

uppmärksammas på EU-nivå. När EU sedan väljer att implementera en regel som ska gälla i samtliga medlemsländer, känns det som att en sådan regel borde vara genomarbetad. Detta bidrar i sin tur till att revisionen uppfattas som mer legitim. Detta synsätt kan kopplas till Dowling och Pfeffer (1975) definition om hur något anses som legitimt. För att något ska anses som legitimt måste de tänkbara förbättringarna motiveras som något bra för samhället. Obligatorisk byrårotation kommer således anses förbättra revisionens legitimitet, eftersom avsikten med införandet av obligatorisk byrårotation har motiverats som en fördel för samhället.

Samtliga informanter ansåg att obligatorisk byrårotation kan vara en åtgärd som stärker förtroendet för revision. Informant A, C och E menade att införandet av obligatorisk byrårotation är en aktiv åtgärd från lagstiftarnas sida för att stärka allmänhetens förtroende. Samtidigt som det finns ett behov av att stärka förtroendet efter alla skandaler som präglat marknaden. Detta kan kopplas till Deegan och Rankin (1996) som menar att det sociala kontraktet mellan en organisation och omvärlden avslutas om organisationer inte aktivt arbetar med att vända det låga ryktet kring organisationen. För att vända det låga ryktet kan en organisation behöva ändra strategi. Införandet av obligatorisk byrårotation kan därmed vara ett sätt för att förbättra revisionsbranschens rykte.

Informant B uttryckte att det har genomförts en del lagändringar och uppsättningar av nya administrativa rutiner för att stärka att revisionen är legitim. Detta har varit en följd av alla revisionskandaler som har uppstått. Informant E ansåg att revisionskandalerna inte bara har drabbat de revisionsbyråer som orsakade revisionskandalerna, utan alla revisionsbyråer. Detta var något som även informant F ansåg och hänvisade detta till Enron-skandalen som hade en negativ påverkan på revisionens legitimitet. Den försämrade legitimiteten har gjort att revisionsbyråernas arbete har försvårats. Det kan kopplas till Deegan & Rankin (1996) tidigare forskning som menar att företag som har ett sämre rykte hos omvärlden har det svårt knyta till sig det som krävs för att driva verksamheten framåt. Revisionskandalerna har gjort att ryktet kring revisionen har försämrats. Det har skapat en skepticism om att revisionsbranschen är opålitlig. Den nya lagstiftningen har därmed gjort att allmänheten känner en större trygghet för att revisionen är legitim.

Informant A menade att medier har en stor påverkan på revisionens legitimitet. Det beror på att allmänheten tar del utav mycket av den information medierna förmedlar. Medierna kan

därmed påverka allmänhetens förtroende för revisionen. Detta kan kopplas till Deegan och Rankin (1996) tidigare forskning som menar att omvärlden kan ändra sin uppfattning kring vad de anser som legitimt väldigt snabbt. Om det skulle inträffa en revisionskandal skulle det troligtvis uppmärksammas i medierna och beroende på hur medierna väljer att beskriva detta skulle de kunna ändra allmänhetens förtroende för revisionen ganska fort.

Informanterna har en förståelse för att det tillämpas en hårdare lagstiftning gällande obligatorisk byrårotation för finansiella företag än börsföretag. Informant D uttryckte bland annat att det blir extra känsligt om det genomförs fel i finansiella företag. Hårdare krav för finansiella företag kan därmed vara ett sätt att stärka revisionens legitimitet. Behovet av hårdare regler för finansiella företag kan kopplas till Dowling och Pfeffer (1975) studie om att omvärldens krav inte uppfylls kan företagets verksamheter skadas. Om det genomförs fel i finansiella företag som blir extra känsliga för allmänheten, gäller det att vidta åtgärder som medför en större trygghet för att stärka revisionens legitimitet.

5.4 Sammanfattning analys

Obligatorisk byrårotation

Fem av sex informanter var positivt inställda till införandet av obligatorisk byrårotation. Samtidigt var samtliga informanter eniga om att det blir en minskning i revisionskvaliteten direkt efter en byrårotation har genomförts. Informanterna menade dock att obligatorisk byrårotation i slutändan medföra en högre revisionskvalitet. Tidigare forskning menar att byrårotation kan orsaka en lägre revisionskvalitet och att obligatorisk byrårotation tidigare inte har visat på någon direkt ökning av revisionskvaliteten.

Tidigare forskning uttrycker även att obligatorisk byrårotation kan leda till att en bredare syn ges på revisionen. Uppfattningen om hur ett företag ska revideras kan bedömas ur olika perspektiv. Majoriteten av informanterna uttryckte att detta kan medföra att revisionsbyråer uppfattar en revision av ett företag på olika sätt. När en byrårotation genomförs kan de nya revisorerna bemöta tidigare bedömningar om företagets revision med mer ”kritiska ögon”, det kan i sin tur öka opartiskheten. Obligatorisk byrårotation kommer således tolkas som något som förbättrar revisionskvaliteten.

Revisionskvalitet

Samtliga informanter menade att det tar några år att förstå ett företags verksamhet. När en revisionsbyrå sedan har haft ett revisionsuppdrag under några år finns det en större chans att revisionsbyrån upptäcker fel. Majoriteten av informanterna uttryckte att det är möjligt att revisionskvaliteten kan bli som högst när en revisionsbyrå har haft ett revisionsuppdrag i tre till fyra år. Majoriteten av informanterna ansåg även att det finns en risk att revisionskvaliteten blir lägre om arbetet genomförs av slentrian. Kopplat till tidigare forskning görs tolkning att revisionskvaliteten kan bli som högst efter några år. Samtidigt som byrårotation innebär att revisionskvaliteten bli lite lägre i början av ett revisionsuppdrag. Obligatorisk byrårotation medför även att de negativa effekterna med långa revisionsuppdrag motverkas, vilket är positivt för revisionskvaliteten

Revisorns oberoende

Samtliga informanter menade att obligatorisk byrårotation bidrar till att stärka revisorns oberoende. Majoriteten av informanterna uttryckte även att en revisor riskerar att förlora sitt oberoende om det uppstår en för stark vänskapsrelation mellan en revisor och en klient. Vänskapsrelationer kan däremot bara påverka revisorns oberoende om revisorn fortsätter att revidera företaget. Kopplat till tidigare forskning görs tolkningen att införandet av obligatorisk byrårotation således medför att revisorns oberoende stärks.

Revisorns kompetens

Majoriteten av informanterna ansåg att branschspecialiserade revisorer besitter en högre kompetens. Den högre kompetensen bidrar till att revisorerna kan förstå företag inom den specialiserade branschen snabbare. Revisionskvaliteten kan därmed uppnå en högre nivå under en kortare tid, vilket även kan liknas vid tidigare forskning. Majoriteten av informanterna menade att den avgörande faktorn i kompetensen är erfarenheten. Erfarenheten bidrar till att revisorerna kan identifiera problem och komma med inputs snabbare. Samtidigt menade informanterna att obligatorisk byrårotation medför att kunskap om företaget går förlorat. Genom att koppla informanternas uppfattning till tidigare forskning kan en logisk koppling dras till att kompetensen blir lägre i början av ett revisionsuppdrag, vilket även påverkar revisionskvaliteten.

Revisionens legitimitet

Samtliga informanter menade att obligatorisk byrårotation bidrar till att allmänhetens förtroende för revisionen stärks och att revisionen uppfattas som mer legitim. Tidigare forskning menade även att det är svårt för organisationer med ett lägre rykte att driva sina verksamheter, eftersom de inte anses som legitima. Informanterna menade att revisionens försämrade rykte har orsakats av alla revisionsskandaler och det därför finns ett behov av att stärka revisionens legitimitet. Samtliga informanter menade även att de förändringar som sker måste motiveras som bra för samhället för att de ska anses som legitima. De menade dock att införandet av obligatorisk byrårotation kan vara ett sådant sätt för att stärka allmänhetens förtroende för revisionen. Kopplat till tidigare forskning görs tolkningen att allmänhetens förtroende för revisionen bli högre i och med införandet av obligatorisk byrårotation. Det medför således att revisionens legitimitet stärks.

6. Slutsats

I slutsatskapitlet presenteras studiens slutsats. Slutsatsen bygger på studiens analyskapitel och syftet är att besvara studiens frågeställning. I kapitlet diskuteras även studiens bidrag, kritik mot studien, etiska och samhällsliga reflektioner samt förslag på framtida forskning inom området.

6.1 Slutsatser

Syftet med studien är att utifrån ett revisorsperspektiv undersöka hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten samt allmänhetens förtroende för revisionen. Studien syftar således till att skapa en ökad förståelse kring hur revisionskvaliteten och revisionens legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation. För att uppnå studiens syfte har följande problemformulering ställts:

- Hur påverkas revisionskvaliteten och revisionens legitimitet av obligatorisk byrårotation?

Utifrån det resultat som har presenterats i denna studie dras slutsatsen att obligatorisk byrårotation har en positiv påverkan på såväl revisionskvaliteten som på allmänhetens förtroende för revisionen.

Trots att denna studien tillkännager att det finns nackdelar med införandet av obligatorisk byrårotation, visar studien att fördelarna i slutändan överväger nackdelarna. Studiens resultat fastställer att obligatorisk byrårotation motarbetar ”vänskapshotet” som finns mellan en revisor och en klient. Ett regelbundet krav om byrårotation stärker därmed faktumet att revisorn är oberoende i sin granskning. Studien påpekar även att en ny revisionsbyrås revisorer kan ha en annan syn på ett företag. Detta kan resultera i att den nya revisionsbyråns arbetssätt kan upptäcka fel som missas av den tidigare revisionsbyrån. Obligatorisk byrårotation kan även hämma att revisionen genomförs av slentrian eftersom revisionsuppdragen blir tidsbegränsade.

Studios resultat framhäver även de nackdelar som finns med införandet av obligatorisk byrårotation. Obligatorisk byrårotation bidrar till att revisionskvaliteten blir lägre i början av ett revisionsuppdrag när det genomförs en byrårotation. Detta beror på att revisionen går miste

om den kunskap som den tidigare revisionsbyrån besatt om företaget innan det genomfördes en byrårotation. När en ny revisionsbyrå ska revidera ett företag har den till en början inte lika god insikt i företaget. Det tar därmed några år för den nya revisionsbyrån att skapa sig en tillräckligt djup förståelse om ett företag för att kunna genomföra en revision som är av högsta kvalitet.

När en byrårotation genomförs krävs det till en början att revisorerna lägger ner mer tid för att sätta sig in i företagets verksamhet. Detta kopplas ofta ihop med att företaget får högre revisionskostnader, men resultatet av denna studie påvisar att revisionen för företag inte behöver bli dyrare. Det skulle kunna innebära att priset för revisionen pressas ner. Orsaken till att priset för revisionen skulle kunna pressas ner beror på att flera revisionsbyråer aspirerar på att knyta till sig ett revisionsuppdrag under upphandlingsprocessen. Studiens resultat framhäver även att konkurrenssituation på revisionsmarknaden inte kommer förändras något märkbart. Det innebär att syftet med att sprida ut marknadsandelarna och skapa en mer konkurrenskraftig revisionsmarknad inte uppfylls. Big-4 kommer istället fortsätta att disponera över de flesta revisionsuppdrag som innefattas av regeln om obligatorisk byrårotation. I de flesta fall kommer Big-4 byta revisionsuppdrag mellan varandra.

Denna studie menar även att det är skäligt att det finns skillnader mellan hur länge det går att revidera ett finansiellt företag kontra ett börsnoterat företag. Skillnaden i reglerna behöver nödvändigtvis inte bero på att revisorn är mindre oberoende när hen reviderar finansiella företag. Det behöver inte heller bero på att det skulle vara svårare att revidera ett finansiellt företag kontra ett börsnoterat företag. Det handlar snarare om företagets komplexitet. Komplexiteten behöver nödvändigtvis inte kopplas till företagets storlek utan svårigheten att revidera ett företag är ännu mer särpräglad.

Resultatet av denna studie visar även att obligatorisk byrårotation, utifrån ett revisorsperspektiv, bidrar till att revisionen anses som mer legitim. Obligatorisk byrårotation medför att förtroendet för revisionen stärks och att revisionen upplevs som mer pålitlig av allmänheten. Det upplevs även som positivt att finansiella företag omfattas av hårdare reglering gällande hur länge en revisionsbyrå kan revidera ett företag. Det är något som kommer bidra till att revisionens legitimitet stärks ytterligare för finansiella företag.

6.2 Studiens bidrag

Denna studie bidrar med en ökad förståelse kring hur revisionskvaliteten samt revisionens legitimitet påverkas av införandet av obligatorisk byrårotation. I studien vägs fördelar och nackdelar med obligatorisk byrårotation mot varandra för att klargöra om obligatorisk byrårotation är bra eller inte. Studien bidrar även med stöd till införandet av obligatorisk byrårotation, samt med nya synvinklar om hur regeln om obligatorisk byrårotation kan förbättras. Argumenten om hur regeln om obligatorisk byrårotation kan förbättras kan sedermera användas av lagstiftare. Studien bidrar även till den aktuella debatten kring obligatorisk byrårotation. Det medför att framtida beslut inom revisionen kan fattas med en större noggrannhet som sedermera kan stärka revisionskvaliteten.

6.3 Kritik mot studien

Vid insamlandet av det empiriska materialet användes endast sex informanter. Trots att dessa informanternas uppfattningar om obligatorisk byrårotation liknade varandra, går det inte att utesluta att empirin kunde sett annorlunda ut om fler informanter hade deltagit i studien. Det resultat som presenteras i studien kan således bara hänvisas till de utvalda informanternas uppfattning. Denna uppfattning kan därmed inte påvisa någon generell bild. Detta medför även att studiens trovärdighet kan ifrågasättas. Det rekommenderas därför att genomföra fler intervjuer, för att på så sätt öka studiens trovärdighet.

En annan del som kan ifrågasättas är att informanterna ger sin bild om hur allmänhetens förtroende påverkas av obligatorisk byrårotation. Studiens uppfattningar härleds således inte från allmänheten, utan från informanter med revisorsbakgrund. Studiens uppfattningar baseras därmed på en indirekt koppling. Det rekommenderas därför att genomföra direkta koppling, även om det inte behöver vara bäst i alla situationer.

När intervjuerna till studien genomfördes framkom det att informanterna ibland tolkade de relativt öppna frågorna på olika sätt. Detta gjorde att samtalen tog olika riktningar. Detta innebar att det i vissa avseenden var svårt att koppla informanternas åsikter till tidigare forskning inom området. Det rekommenderas därför att de öppna frågorna formuleras på ett sätt som gör det enkelt att koppla svaren till tidigare forskning. Samtidigt bidrog de öppna frågorna till att samtliga informanter hade olika synvinklar på det hela, även om dess slutsatser liknade varandras. Detta kan även ses som något positivt eftersom informanterna uttryckte sin

åsiikt mer konkret. Det hade dock varit intressant att se om fler infallsvinklar hade skildrats i ytterligare intervjuer.

Erfarenheten hos informanterna skiljde sig även en del ifrån varandra. En del av informanterna hade varit med och reviderat ett finansiellt företag medan vissa inte hade det. Erfarenheten av att förlora ett revisionsuppdrag samt att påbörja ett nytt revisionsuppdrag var dessutom olika. För tillfället är regeln om obligatorisk byrårotation fortfarande inne i en övergångsfas. Det finns bestämmelser i regeln som inte träder i kraft förrän om några år. Detta medför att det för tillfället inte riktigt går att påvisa hur obligatorisk byrårotation påverkar revisionskvaliteten. Istället skulle en mer rättvisande bild kunna framställas om några år. Alla företag som påverkas av obligatorisk byrårotation har för tillfället inte behövt byta revisionsbyrå.

6.4 Etiska och samhällsliga reflektioner

Majoriteten av informanterna uttrycker i studien att revisionskvaliteten är generellt hög. Samtidigt finns det en generell uppfattning som riktar kritik mot revisionen. Det stärktes även av informanterna som menar att revisionsskandalerna har påverkat allmänhetens förtroende för revisionen. Det tillkommer ständigt nya regler som syftar till att förbättra revisionen. Samtidigt menar informanterna att revisionskvaliteten är väldigt hög. Förhållandet mellan den generella uppfattningen och revisionskvaliteten är som sagt ganska komplicerad. Samtidigt behövs de båda två. För vad finns det för mening med en hög revisionskvalitet om ingen anser att den är värd någonting?. Likväl som det går att fundera över vad ett högt förtroende är värt om kvaliteten på revisionen inte beskriver verkligheten.

Några av informanterna uttryckte under sina intervjuer att obligatorisk byrårotation kan påverka kostnaden för revisionen på olika sätt. Vissa informanter menar att kostnaden för revisionen skulle kunna bli högre när revisionsbyråerna tvingas byta revisionsuppdrag med varandra allt oftare. Detta baserades på att revisionsbyråerna tvingas lägga ner mer tid för att lära känna företag när de byter revisionsuppdrag oftare. Samtidigt menar några andra informanter att kostnaden för revisionen även kunde bli lägre. Detta baserades på att kostnaden för revisionen kunde bli lägre om det uppstod ett "priskrig" mellan två revisionsbyråer. Ett eventuellt "priskrig" skulle kunna få olika konsekvenser på revisionen. Om kostnaden för revisionen skulle bli för låg skulle det kunna påverka revisionskvaliteten negativt.

Revisionsbyrån skulle kanske av ekonomiska skäl inte kunna lägga tillräckligt med tid och kraft på uppdraget. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en revisionsbyrå förmedlar felaktiga uppgifter om företag som i värsta fall kan orsaka en konkurs. Den lägre kostnaden för revisionen hade även kunnat skapa en ekonomisk förlust för revisionsbyrån. Revisionsbyrån hade kanske varit villiga att ta en ekonomisk förlust om revisionsuppdraget även hade genererat något annat mervärde som exempelvis ett bra rykte. Om revisionsbyrån hade valt att utföra detta kanske de mindre företagen skulle fått kompensera detta och betala ett högre pris för sin revision. Det skulle istället kunna skapa en ekonomisk förlust hos de mindre företagen som hade kunnat leda till en konkurs det med.

6.5 Förslag till vidare studier

Förslag på framtida forskning inom området är att studera hur revisionskvaliteten faktiskt påverkas av obligatorisk byrårotation. Införandet av obligatorisk byrårotation är fortfarande i en tidig fas. Det hade därför varit intressant att undersöka hur revisionskvaliteten påverkas av obligatorisk byrårotation om några år när regeln blivit helt etablerad.

Ett förslag på framtida forskning skulle även kunna vara att genomföra en kvantitativ studie inom samma ämnesområde. En kvantitativ studie skulle kunna vara intressant att undersöka om några år när obligatorisk byrårotation har etablerat sig och ge en mer övergripande uppfattning om den faktiska påverkan.

Det hade även varit intressant att undersöka vad företagen som tvingas genomföra en obligatorisk byrårotation faktiskt tycker om det. För att genomföra en sådan studie hade empirin kunnat baseras på chefer och företagsrepresentanter.

Referenser

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok* (1: a uppl.). Stockholm: Liber AB.

Alvesson, M. & Kärreman, D. (2007) *Motivation i organisationer: personalkoncept och drivkrafter*. (1: a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

Arel, B., Brody, R. & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36-39

Arruñada, B. & Paz-Ares, C. (1997). Mandatory rotation of company auditors: A critical Examination. *International review of Law & Economics*, 17(1), 31-61

Bamber, E. & Bamber, L. (2009). Discussion of “mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan”. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 393–402.

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3:e uppl.). Stockholm: Liber AB.

Carcello, J. & Nagy, A. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55-69.

Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653–676.

Corbella, S., Florio, C., Gotti, G. & Mastroliia, S. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.

Chi, W., Huang, H., Liao, Y. & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359-392.

Cowperthwaite, P. (2010). Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit. *Accounting Perspectives*, 9(3), 175-215.

Craswell, A., Francis, J. & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.

Daniels, B. & Booker, Q. (2009). Bank loan officers' perceptions of audit firm rotation. *CPA Journal*, 79(1), 36-41.

Dao, M., Mishra, S. & Raghunandan, K. (2008). Auditor tenure and shareholder ratification of the auditor. *Accounting Horizons*, 22(3), 297-314.

Daugherty, B., Dickins, D., Hatfield, R. & Higgs, J. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114.

DeFond, M. & Subramanyam, K. (1998). Auditor changes and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 25(1), 35-67.

Deegan, C. & Rankin, M. (1996). Do Australian companies report environmental news objectively? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(2), 50-67.

Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 122–136.

Edling, L (2002, 4 februari) Enron-skandalen pressar svenska revisorer. Affärsvärlden. Hämtad 17 april, 2019 från <https://www.affarsvarlden.se/bors-ekonominyheter/enron-skandalen-pressar-svenska-revisorer-6732761>

FAR. (2002) Efter Enron/internationella kommentarer: Plötsligt handlade många av rubrikerna om revisorer... Hämtad 17 april, 2019 från https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2002/balans_nr_02_2002/balans_2002_n02_a0005/?q=enron%20media

FAR. (2003). Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kom det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid?. Hämtad 17 april, 2019 från https://www.faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2003/balans_nr_06-07_2003/balans_2003_n06-07_a0012/?q=enron

FAR. (2004). Debatt: Blev Arthur Andersen & Co lynchat

FAR. (2006). Revision - En praktisk beskrivning. Hämtad 17 april, 2019 från https://www.faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=Revision

FAR. (2016). Så implementeras EU:s revisionspaket i Sverige. Stockholm: FAR

FAR. (2018). EtikU 14 EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse - revisorns opartiskhet och självständighet (EtikU 14). Hämtad 21 april, 2019 från <https://www.faronline.se/dokument/e/etiku14/?q=etiku14>

Fargher, N., Lee, H. & Mande, V. (2008). The effect of audit partner tenure on client Managers' accounting discretion. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 161–186.

Finansinspektionen. (10 nov 2008) Återkallelse av Carnegie Investment Bank AB:s tillstånd. Hämtad 24 april, 2019 från https://www.fi.se/contentassets/98365d80450f4f3db2046ef716f093e2/carnegie_beslut_081110.pdf

Frågor och svar om HQ-kraschen. (2010, 31 augusti) Hämtad 24 april, 2019 från <https://www.aktiespararna.se/Artikelarkiv/Opinion/2010/augusti/Fragor-och-svar-om-HQ-kraschen>

Gates, S., Lowe, D. & Reckers, P. (2006). Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 5-17.

Geiger, M., Lennox, C. & North, D. (2008). The hiring of accounting and finance officers from audit firms: How did the market react? *Review of Accounting Studies*, 13(1), 55-86.

Geiger, M. & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.

Geldron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.

Ghosh, A. & Doocheol, M. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.

Gul, F. (1989). Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(3).

Hadjipetri Glantz, S. (2019, 24 Jan) Förlikningen fastställd mellan HQ AB och KPMG. Tidningen balans. Hämtad 24 april, 2019 från <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/forlikningen-faststalld-mellan-hq-ab-och-kpmg/>

Hogan, C. & Jeter, D. (1999). Industry Specialization by Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 1–17.

Jackson, A., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420–437.

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför; Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (1: a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

Johnson, V., Khurana, I. & Reynolds, J. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.

Knechel, W. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.

KPMG, (2016, 20 juni). EU:s revisionspaket är här. Hämtad 14 februari, 2019, från <https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2016/06/se-news-eus-revisionspaket.html>

Kvale, S. (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun* (1: a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB

Lennox, C., Wu, X. & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *Accounting Review*, 89(5), 1775–1803.

Lim, C. & Tan, H. (2010). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 923-957.

Ling, L. & Nopmanee, T. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.

Lincoln, Y. & Guba, E. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills (1st ed.). California: Sage Publications Inc.

Mansi, S., Maxwell, W. & Miller, D. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 755-793

Monroe, G. & Hossain, S. (2013). Does audit quality improve after the implementation of mandatory audit partner rotation? *Accounting and Management Information Systems*, 12(2), 263–279.

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

Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.

Preston, A., Cooper, D., Scarbrough, P. & Chilton, R. (1995). Changes in the code of ethics of the US accounting profession, 1917 and 1988: the continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 42(6), 507-546.

Proposition 2015/16:162. Revisorer och revision. Stockholm: Justitiedepartementet. Hämtad från

<https://www.regeringen.se/496716/contentassets/2753f205d3a84b75950fd1e626194eb9/revisorer-och-revision-prop.-201516162>

Raiborn, C., Schorg, C. & Massoud, M. (2006). Should auditor rotation be mandatory? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 17(4), 37–49.

Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N. & Carrera, N. (2009). Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 113-135.

SFS 2001:883. Revisorslag. Stockholm: Justitiedepartementet. Hämtad 17 februari, 2019, från <https://lagen.nu/2001:883>

Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785-800.

Smith, J. (2012). Investors' perception of audit quality: Effects of regulatory change. *American Accounting Association*, 31(1), 17–38.

SOU 2015:49. Nya regler för revisorer och revision. Stockholm: Elanders Sverige AB. Hämtad från

<https://www.regeringen.se/49c838/contentassets/f3c9d163c2184cc4b825d93c37910ed3/sou-2015-49-nya-regler-for-revisorer-och-revision.pdf>

Tackett, J., Wolf, F. & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 340-350.

Zachrisson, Olle. (2009, 27 jan.). Carnegie-revisor får skarp varning. Svenska Dagbladet Näringsliv. Hämtad 24 april, 2019 från <https://www.svd.se/carnegie-revisor-far-skarp-varning>

Öhman, P & Wallerstedt, E (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), 241–257.

Bilagor

Bilaga 1 - Intervjuguide

Allmänna frågor

- Vad har du för yrkesroll?
- Hur lång erfarenhet har du av revisionsyrket?

Obligatorisk Byrårotation

1. Hur ser du på obligatorisk byrårotation?
2. Hur ser du på tiden som en revisionsbyrå tillåts revidera ett börsnoterat företag respektive ett finansiellt företag?
3. Vad finns det för fördelar respektive nackdelar med att byta revisionsbyrå?

Revisionskvalitet

4. Hur anser du att revisionskvaliteten påverkas av obligatorisk byrårotation?
5. Hur anser du att revisionskvaliteten skiljer sig åt mellan korta och långa revisionsuppdrag?
6. Hur anser du att revisionskvaliteten är i början av ett revisionsuppdrag?
7. När skulle du uppskatta att revisionskvaliteten har möjlighet att bli som högst under ett revisionsuppdrag?
8. Hur tror du att synen på revisionskvalitet skiljer sig mellan länder i EU?

Revisorns oberoende

9. Hur anser du att konkurrens på revisionsmarknaden påverkas av obligatorisk byrårotation i Sverige?
10. Hur påverkas revisorns oberoende av införandet av obligatorisk byrårotation?
11. Hur anser du att "vänskapshotet" påverkas av obligatorisk byrårotation?

Revisorns kompetens

12. Hur skiljer sig det att revidera ett börsnoterat företag och ett finansiellt bolag?
13. Hur tror du att klienter värderar revisorns kompetens när de anlitar en ny revisor?
14. Hur anser du att revisorns kompetens påverkas av ytterligare lagstiftning kring revisionen?

Revisionens legitimitet

15. Hur tror du att allmänhetens uppfattning om revisionen och dess legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation?

16. Hur tror du revisions legitimitet påverkas av obligatorisk byrårotation i börsnoterade företag respektive finansiella företag?

Har du något att tillägga? Finns det något som du känner att du inte har fått sagt?

Finns det möjlighet för oss att återkomma via mail om det är något om det är något vi undrar över i efterhand?

Bilaga 2 - Individuella reflektioner

Carl Amnell

Jag lärde känna Adam under min första dag på högskolan i Skövde. Tack vare våra gemensamma intressen blev vi nära vänner direkt. Vår vänskap har varat sedan dess och under min studietid på högskolan i Skövde har Adam varit en av de personerna som jag har umgåtts med mest. Under årens gång har vi dessutom genomfört flertalet gruppuppgifter tillsammans som fått goda resultat. Innan vi började skriva examensarbetet tillsammans var Adam definitivt en av de personerna som jag kände att jag kunde tänka mig att skriva det med. Dels för att Adam är och har varit en av mina närmaste kompisar i Skövde, men även för att Adam är en väldigt lättsam person. Adam är väldigt flexibel och det gjorde att vi kunde arbeta tillsammans under väldigt fria tider. Adam är dessutom en lagspelar, vilket vägde väldigt tungt hos mig. Det har gjort att vi kunnat ta till oss kritik som ett lag istället för att slösa energi på att reda ut vems fel det varit. Adams lättsamhet och flexibilitet har även bidragit till att vi kunnat växla mellan arbete och intresse. Det har även gjort arbetsprocessen betydligt roligare. Adam är dessutom väldigt lugn av sig och stressar inte upp sig i onödan. Det är något som varit en viktig faktor under arbetsprocessens gång.

Innan kursen började var mina förväntningar att det skulle bli något utöver det vanliga. Jag förstod att det skulle bli väldigt tufft men att det samtidigt var väldigt svårt att föreställa sig hur det faktiskt skulle bli innan kursen hade börjat. Kursen skiljde sig nämligen ganska mycket från tidigare kurser som vi hade läst. Den avslutades med en stor presentation i slutet av kursen istället för en tentamen som hade varit en vardag under en treårsperiod.

För mig blev det ganska naturligt att skriva examensarbetet med Adam. Vi båda hade nämligen en kurs släpandes som vi var tvungna att klara för att få behörighet att påbörja vårt examensarbete. Det gjorde även att vi fick reda på att vi skulle läsa kursen väldigt sent. Den första perioden av uppsatsskrivandet blev därför väldigt stressig. När kursen väl hade börjat dröjde inte många dagar innan vi skulle ha bestämt ämnesområde. Därefter tog det ytterligare några dagar innan vi skulle skicka in ett välformulerat dokument kring vårt problemområde.

När vi väl skulle bestämma ämnesområde hade vi egentligen inga jättestora krav. Det vi visste var att vi ville skriva om något aktuellt som kunde kopplas till vårt programs inriktning. När vi

hade valt ämne satte vi genast igång med att bredda våra kunskaper inom ämnesområdet. Det var något som tog väldigt lång tid och vi märkte även ganska snabbt att det vi hade valt var ganska komplicerat. Det bidrog till att vi valde att ändra inriktning på vårt examensarbete under flertalet tillfällen. Vi hade bland annat lite problem med vilken vetenskaplig teori som vi skulle välja. Det var dock någonting som vår handledare Ann-Christine Mjölnevik hjälpte oss en del med och som gjorde att vi kunde släppa den delen av arbetet för att arbeta vidare övriga delar.

När examensarbetet hade nått halvvägs kom vi in i en tyngre period. Under den perioden försvann det en del energi samtidigt som samarbetet blev sämre. En av orsakerna till det tror vi var att vi båda började läsa ytterligare en kurs under den här perioden. Det var något som ökade arbetsbelastningen och som medförde ett stresspåslag. En annan orsak till att arbetsprocessen blev tyngre var att det var svårt att hitta intervjupersoner. I slutet av arbetsprocessen återfann vi dock energin samtidigt som samarbetet blev betydligt bättre. Personligen kände jag även att stressen minskade och att jag kunde fokusera på att slutföra arbetet istället för att oro mig kring olika scenarier.

I samband med examensarbetet genomgick vi även en metodkurs som jag upplevde var ett stort stöd. Under metodkursen hade vi olika seminarier där vi diskuterade vårt eget och andras examensarbeten tillsammans med flertalet andra personer. Det gjorde att vi fick en del inputs från andra utomstående personer som kunde se vårt examensarbete ur andra perspektiv. Det var något som hjälpte oss att förbättra flertalet olika delar i vårt arbete.

Under arbetets gång har jag lärt mig många nya saker. Jag har även förbättrat redan befintliga kunskaper hos mig själv. Allt från att arbeta självständigt till att bli mer bekväm med att stå och prata inför folk. Slutligen vill jag rikta ett stort tack till Adam som fortsatt kämpa igenom hela arbetsprocessen, trots att det har uppstått en del tyngre perioder. Adams lugn och envishet har varit värt guld. För det är två egenskaper som jag själv känner att jag haft problem med. Jag vill även tacka vår handledare Ann-Christine Mjölnevik som bidraget med tips och idéer till vårt examensarbete.

Adam Knutsson

Jag och Carl började lära känna varandra redan under den första dagen på Högskolan i Skövde. Under introduktionen klickade det direkt mellan oss och under mina tre år på högskolan har

Carl varit en av mina allra närmaste vänner. Carl är en av de klasskamrater jag umgått allra mest med såväl i skolan som på fritiden. Vi har under vår studietid på högskolan genomfört flera gruppuppgifter tillsammans med goda resultat. Så när det kom till vem jag ville skriva examensarbete med var Carl absolut en av dem personerna. Det är väldigt enkelt att ha att göra med Carl. Han är väldigt utåtriktad och sprider mycket glädje. Samtidigt som han har höga ambitioner och gått in seriöst för sina studier. Dessa egenskaper värderar jag högt hos en skrivpartner. Att vi skulle skriva examensarbetet tillsammans beslutades annars rätt så tätt inpå kursstart. Både jag och Carl fick nämligen nära inpå kursstart reda på att vi var behöriga att skriva examensarbetet. Då föll det sig naturligt att vi två skulle skriva examensarbetet tillsammans.

Mina förväntningar på kursen var att den skulle bli väldigt krävande både vad det gäller hur mycket tid som måste läggas ner men framförallt att det skulle krävas ett stort engagemang. I efterhand har jag upplevt att kursen var mer krävande än vad jag föreställde mig. En bidragande faktor till att kursen har varit så tuff är att både jag och Carl har läst utökade kurser vid sidan om examensarbetet.

I samband med att examensarbetet startade blev processen med att välja ämnesområde väldigt stressigt. Detta med tanke på att ämnesområdet skulle lämnas in bara efter par dagar efter kursen hade startat. Vi hade dessförinnan inte lagt ner särskilt mycket tid på att diskutera om vad för ämnesområde vi skulle studera. Detta med tanke på att både jag och Carl kort inpå kursstart fick reda på att vi var behöriga. Det vi visste till en början var dock att vi ville skriva om något som vi tyckte var intressant, något som var aktuellt samt något som vi kunde få lärdom av i våra framtida yrkeskarriärer. Vi kom fram till några olika förslag på ämnesområden. När vi sedan övervägde förslagen mot varandra ansåg vi att införandet av obligatorisk byrårotation var det alternativ som passa bäst in utifrån våra krav. Kort därpå kom vi fram till att vi ville genomföra intervjuer och att studien skulle vara kvalitativ. Detta på grund av att vi upplevde att individers djupgående uppfattningar skulle ge ett större bidrag. En kvalitativ studie kändes således som det bästa alternativet vid val av metod i förhållande till vad vi ville studera. Att vi valde att genomföra en kvalitativ studie i form av intervjuer är inget jag i efterhand ångrar. Jag tror inte vi hade fått ut mer av att genomföra en kvantitativ studie. Jag tror i varje fall inte att resultatet hade blivit lika detaljerat och sagt lika mycket.

Efter att vi hade valt ämnesområdet obligatorisk byrårotation ägnade vi en hel del tid åt att läsa in oss på området via bland annat rättskällor och tidigare forskning. Arbetsprocessen tillvägagång har under arbetets gång inte gått spikrakt uppåt. Vi har under arbetet ändrat inriktning flertalet gånger, särskilt gällande val av vetenskaplig teori. Flertalet vetenskapliga teorier har varit på agendan, men med vägledning från vår handledare Ann-Christine Mjölnevik löste sig tillslut detta problem.

Jag anser att metodkursen som vi läste parallellt med examensarbetet fungerat som ett bra komplement under skrivprocessen. Vi tog emot värdefull respons från såväl examinerande lärare som opponenter. Metodkursen var även bra i den aspekten att den hade olika deadlines där olika avsnitt kopplat till examensarbetet examinerades. Detta var ett bra sätt att komma framåt även i examensarbetet.

Samarbetet mellan mig och Carl har överlag fungerat bra. Vi hade förvisso en tyngre period i mitten av arbetet där samarbetet sviktade. Från början satt vi tillsammans och skrev, samtidigt som vi "bollade" mycket idéer mellan varandra. När halva terminen hade gått började vi dessvärre känna oss pressade då vi upplevde att vi inte hade kommit tillräckligt långt. För att öka tempot delade vi istället upp arbetet mer mellan oss, men konsekvensen blev snarare att det gick långsammare. Under denna period arbetade vi mer utifrån våra egna tankar och när vi sedan jämförde vad vi skrivit fanns det brister i den röda tråden. Detta medförde att det gick åt mycket tid till att korrigera och ta bort delar som inte passade in. I slutet av arbetet blev samarbetet mycket bättre igen och vi har kunnat "knyta ihop säcken".

Denna studie har varit oerhört givande. Det är mycket som jag kommer att ta mig från att ha genomfört denna studie tillsammans med Carl. Jag har först och främst utvecklat en god förståelse om obligatorisk byrårotation, samtidigt som jag fått en större förståelse om revision och revisorsyrket. Under arbetet har även mitt akademiska skrivande utvecklats, vilket är något jag sen innan känt varit relativt svagt. Jag har även fått en bättre förståelse för hur mycket det krävs att skriva ett sådant arbete. Det gäller att både kunna arbeta bra självständigt men även ha ett bra samarbete med sin skrivpartner.

Jag vill rikta ett stort tack vår handledare Ann-Christine Mjölnevik som har bidragit med väglett oss under vårt arbete. Avslutningsvis vill jag rikta ett stort tack till min skrivpartner Carl. Trots att vi hade en kämpig period mitt i arbetet kämpade vi på. Utan Carls insats hade det aldrig gått

att genomföra denna studie. Hans förmåga att driva arbetet framåt och att på ett funktionellt sätt få ner sina idéer i text har varit ovärderligt.