



# GÖTEBORGS UNIVERSITET

## HANDELSHÖGSKOLAN

### **Oberoende, rådgivning och SME - hur fel kan det bli?**

- En studie kring revisorns oberoende och erbjuden rådgivning vid granskning av SME

**Kandidatuppsats i företagsekonomi**

**Externredovisning**

**Höstterminen 2022**

**Handledare: Marita Blomkvist**

**Författare: Jenny Silfversparre**

**Isolde Andersson**

# Förord

Vi vill först och främst tacka vår handledare Marita Blomkvist för hennes stöd och engagemang under hela processen vilket bidrog till givande handledarträffar med en trevlig stämning och spännande diskussioner. Vi vill även rikta ett stort tack till våra intervjuobjekt för deras engagemang och intresse för vår undersökning och som tog sig tid att noggrant svara på våra frågor, både inför och under intervjuerna. Sammantaget ledde detta till att vi kunde ro uppsatsen i hamn.

Stort tack till er!

Göteborg, januari 2023

---

Isolde Andersson

---

Jenny Silfversparre

# Sammanfattning

**Kurs:** Kandidatuppsats i externredovisning, höstterminen 2022

**Författare:** Isolde Andersson & Jenny Silfversparre

**Handledare:** Marita Blomkvist

**Titel:** Oberoende, rådgivning och SME - hur fel kan det bli?

**Nyckelord:** revisor, revisionsbyrå, oberoende, rådgivning, SME

---

**Inledning:** Är det svårt för revisorerna att upprätthålla oberoendet i arbetet vid rådgivning till SME? Oberoendet är en primär egenskap för en revisor som går ut på att vara opartisk och självständig. Det är av högsta relevans att agera oberoende, bland annat vid granskning av företags finansiella rapporter, för att revisorn ska anses trovärdig för andra i sin arbetsutövning. Revisorn har även som uppgift att lämna råd till sin klient, gränsdragningen mellan vad som är acceptabelt och inte, kan vara svår att avgöra då oberoendet måste vara intakt även vid denna arbetsuppgift. Oberoendet är således något som är väsentligt och aktuellt oavsett storleken på byrå, erfarenhet och klient.

**Syfte:** Att redogöra för revisorns uppfattning vad gäller oberoende, samt deras uppfattning om rådgivning vid granskning av SME.

**Metod:** Denna kvalitativa studie har sin utgångspunkt i sex stycken semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer från olika byråer, vilket har utgjort det empiriska underlaget. Det har därefter analyserats med hjälp av referensram avseende revisorn och de olika delarna SME, rådgivning, oberoende samt institutionell teori och logik.

**Resultat och slutsats:** Denna studie har kommit fram till att respondenternas definitioner i mångt och mycket påminner om den definition som framgår av teorin. Rådgivning upplevs som ett roligt moment och trots att gränsdragningar kan vara svåra vid granskning av SME, är det inget som studiens respondenter upplever. För att se över huruvida revisorn är oberoende eller inte så använder sig samtliga byråer, som omfattades av studien, av analysmodellen som är en fungerande men inte ofelbar modell. Studien indikerar också på en viss skillnad mellan små och stora revisionsbyråer, om revisorer som granskar SME bör använda sig av revisorsrotation för att skydda oberoendet. Det framgår även att institutionell logik kan vara aktuellt inom området.

# Begreppsförklaring

<b>ABL</b>	Aktiebolagslagen
<b>BIG 4</b>	De fyra största revisionsbyråerna på världsmarknaden
<b>FAR</b>	Föreningen för auktoriserade revisorer
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>IESBA</b>	International Ethics Standards Board for Accountants
<b>RevL</b>	Revisorslag
<b>RL</b>	Revisionslag
<b>SME</b>	Small and Medium-sized Enterprises

# Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 BAKGRUND.....	6
1.2 PROBLEMATISERING.....	7
1.3 SYFTE.....	8
1.4 FRÅGESTÄLLNING.....	8
<b>2 REFERENSRAM</b> .....	<b>9</b>
2.1 SME.....	9
2.2 REVISION.....	9
2.2.1 <i>Reglering och revisorns uppdrag</i> .....	9
2.2.2 <i>Oberoende</i> .....	11
2.2.3 <i>Analysmodellen</i> .....	12
2.2.4 <i>Byråjämv</i> .....	14
2.3 RÅDGIVNING OCH DESS BYGGSTENAR.....	14
2.4 INSTITUTIONELL TEORI OCH LOGIK.....	16
2.5 SAMMANFATTNING REFERENSRAM.....	18
<b>3 METOD</b> .....	<b>19</b>
3.1 METODVAL.....	19
3.2 URVAL.....	19
3.3 PILOTSTUDIE.....	21
3.4 LITTERATURINSAMLING.....	21
3.5 DATAINSAMLING.....	21
3.5.1 <i>Förberedelser innan intervjun</i> .....	21
3.5.2 <i>Intervju och bearbetning</i> .....	22
3.6 ANALYSMETOD.....	22
3.7 TROVÄRDIGHET.....	23
<b>4 EMPIRI OCH ANALYS</b> .....	<b>24</b>
4.1 PROFESSIONALISM.....	24
4.1.1 <i>Oberoende - en tidlös egenskap?</i> .....	24
4.1.2 <i>Analysmodellen</i> .....	26
4.1.3 <i>Hot</i> .....	27
4.1.4 <i>Ett tidlöst uppdrag?</i> .....	30
4.2 KOMMERSIALISM.....	31
4.2.1 <i>Rådgivning; en rolig gråzon?</i> .....	31
4.2.2 <i>Förtroende</i> .....	34
4.3 SAMMANFATTNING EMPIRI OCH ANALYS.....	35
<b>5. SLUTSATS OCH FRAMTID</b> .....	<b>36</b>
5.1 SLUTSATS.....	36
5.2 FRAMTIDA FORSKNINGSFÖRSLAG.....	38
<b>6 REFERENSER</b> .....	<b>39</b>
6.1 LITTERATUR.....	39
6.2 VETENSKAPLIGA ARTIKLAR.....	39
6.3 WEB.....	41

## Bilagor

Bilaga 1 Intervjuguide.....	44
-----------------------------	----

## **Tabellförteckning**

Tabell 1. Förhållningspunkter inom SME.....	9
Tabell 2. Personlig information om studiens respondenter.....	20

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Varje år måste verksamheter redovisa ekonomiska händelser genom att upprätta olika finansiella rapporter (BFN, u.å), vissa kommer att behöva granskas och verifieras av en för företaget utomstående part - en revisor. I samband med granskning ska revisorn upprätta en revisionsberättelse (1999:1079, 6 § RL), där det ska framgå vad revisorn anser om företagets rapporter. Granskningen som genomförs är viktig för att ge information till företagets intressenter, kring företagets ekonomiska ställning så att dessa i sin tur kan använda rapporterna som beslutsunderlag. Med anledning av detta behöver revisorn uppträda på ett självständigt och oberoende sätt (Marténg, 2022). *“Det som gör revisorns bestyrkande värdefullt är det faktum att revisorn är en oberoende part”* - T. Carrington (2014, s. 207). Att vara oberoende kan ses som en av de viktigaste egenskaperna hos en revisor (Carrington, 2014), men trots det kan oberoendet ibland komma att ifrågasättas.

Ett internationellt exempel där självständighet och oberoende har hotats i redovisningsbranschen gäller familjen Gupta, vilka är kända i Sydafrika och som varit involverad i olika skandaler under en lång tid och varit i kontakt med flertalet revisionsbyråer (Cotterill, 2017). En av skandalerna gav sig tillkänna då mejlkonversationer mellan familjen och den anlitate revisionsbyrån offentliggjordes, där det framgick att revisorer hade förutom närvarat vid familjs bröllop även gett tillåtelse att ett av familjens företag finansierade detta event. Revisionsbyrån, tillhörande BIG 4, ansågs dels ha misslyckats med att vara professionellt skeptiska, dels misslyckats med att följa revisionskrav (Shoib, 2017). Med anledning av skandalen, förlorade revisionsbyrån inte enbart uppdraget för den väletablerade familjen, utan även uppdrag hos andra företag i närliggande regioner och var nära att få lämna revisionsmarknaden i Sydafrika. En åtgärd som kunde ha fått förödande konsekvenser för revisionsbyråns marknad på hela Afrikas kontinent, då Sydafrika är ekonomiskt viktig för kontinenten (Cotterill, 2017).

Revisorer har även förekommit i andra skandaler där oberoendet har blivit ifrågasatt. I artikeln *“Revisorer måste bli hjältar”* exemplifieras den stora finansskandalen med Danske Banks penningtvätt, där revisorer misslyckats med det granskande ansvaret. Där betonas vikten av att inte tappa etik, värderingar och den moraliska kompassen som yrket vanligtvis ska innefatta (Dagens Industri, 2018). Vidare menas att det är lättare att testa en revisors kompetens, huruvida den är god eller ej, men inte dennes etik och värderingar. Dessa typer av händelser där oberoendets upprätthållande ifrågasätts sker likväl internationellt som nationellt, och likväl stora företag som SME.

## 1.2 Problematisering

År 2019 uppgick antalet små- och medelstora företag, så kallade SME, till 1 149 000 stycken företag av totalt 1 150 000 stycken, vilket innebär att SME utgör 99,9 procent av samtliga företag som finns i Sverige. Samma år finns uppgifter om att antalet anställda i privata företag uppgick till 3 miljoner, varav 1,9 miljoner var anställda inom SME. För år 2018 så stod SME för 60 procent av den omsättning som genererades från näringslivet (Svenskt Näringsliv, u.å). Följaktligen spelar SME en stor roll i det svenska samhället och näringslivet. Tidigare studier visar på att revisorn spelar en betydelsefull roll för SME, bland annat på grund av att SME besitter grundläggande förståelse för redovisning (Halabi, Barrett och Dyt, 2010). Den kunskap som revisorerna besitter och bidrar med har en avgörande roll för chefer för SME, dels för den externa redovisning, dels för den information som når ut till företagets intressenter (Blomkvist, Johansson och Malmström, 2016).

Revision har förekommit sedan en lång tid tillbaka och med olika huvudsyften. Redan under 1800-talet blev företagsägare tvingade att tillsätta heltidsanställda chefer som ansvarade för ledningen, på grund av att företag växte i storlek (Wallerstedt, 2009). Med anledning av detta växte aktiebolag fram, då det tidigare hade funnits familjeägda företag och nu blev vanligare att externa parter ansvarade för finansiering istället för att göra finansiering med interna medel. År 1895 kom lagkrav på att samtliga aktiebolag skulle genomgå revision, med andra ord infördes revisionsplikten, huvudsyftena var då att se över att tillgångarna inte hade försringrats och att visa ägarna hur ledningen hade skött sitt uppdrag. Huvudsyftet idag är av en mer omfattande karaktär, där revisorn har fått en betydande och påverkande uppgift i samhället (Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014).

Inom revisionen idag har IAASB under 2021 framtagit ett utkast gällande en ny standard, som omfattar revision för enklare företag. FAR arbetar för tillfället med att ta fram ett remissvar för denna standard. Ordförande i FAR's Strategigrupp menar att detta framtagande är efterlängtat av många och det är viktigt att arbeta fram en korrekt standard för syftet ifråga, samt att det är positivt om revisionsplikten skulle omfatta samtliga aktiebolag (Hadjipetri Glantz, 2022). Under slutet av 2021 tillsatte den svenska regeringen en utredning som ska se över rådande lagstiftning. Utredningen har som syfte att undersöka om revisionsplikten ska gälla för samtliga aktiebolag, detta för att företag i mindre utsträckning ska användas i illegalt ändamål (Johansson, 2022).

Det har diskuterats huruvida det verkligen går att vara oberoende eller ej. Där tidigare forskning tillstyrker att det vore orealistiskt att tro att det är möjligt att vara fullkomligt oberoende och helt opartisk (Bazerman, 1997). Därför vore det bra att få mer aktuell kunskap om hur revisorer uppfattar sitt oberoende oavsett byrå och erfarenhet. Hur revisorns oberoende kontrolleras är heller ingen enkel uppgift, för trots att det finns tillsyn och reglering är det inga garantier för ett oberoende (Church, Jenkins och Stanley, 2018). Eftersom begreppet inte definieras helt tydligt i lagtext, blir det revisorns egen definition om oberoende som beskriver begreppet. Detta kan



därmed leda till att det inte är helt tydligt och klargjort för alla (Diamant, 2004), och detta föranleder intresset av att veta revisorns uppfattning om oberoendet.

Institutionell teori kan ge ett perspektiv till att förstå varför revisorer och byråer kan påverkas och påverkar sin omvärld samt förklara varför de liknar varandra (Eriksson-Zetterquist, Kalling och Styhre, 2015; DiMaggio och Powell 1983). Med anledning av kommersialismens tendenser att påverka omvärlden, har Spence och Carter (2014) undersökt huruvida revisorer på BIG 4 ställs inför professionell eller kommersiell inriktning i professionen. Författarna pekar på problematiseringen gällande oberoendet, där kommersiell logik tenderar att ta över den mer tekniska professionella inriktningen. Detta gäller exempelvis vid ett finansiellt ansträngt läge, som är högst aktualiserat i Sverige idag (Svenskt näringsliv 2022). Gendron (2002) har studerat om det uppstår problem då en revisor står inför beslut, när professionella och kommersiella influenser påverkar handling och kan skapa ett institutionellt logiskt dilemma, samtidigt som revisor förväntas vara oberoende. Nyare forskning från Dermarkar och Hazgui (2022) motsätter sig uppfattningen om att logikerna orsakar spänningar tillsammans, därav kan det vara intressant att veta om det finns en logik hos en revisor, på en byrå eller i en bransch för att förstå beslut och uppfattningar.

En annan utmaning som en revisor kan stå inför i sin yrkesprofession utöver att hålla oberoendet bevarat, är gränsdragningen mellan den rådgivning som sker i revisionens gång samt den fristående rådgivning (Carrington, 2014). Samtidigt har forskning visat gynnsamma effekter tack vare rådgivande tjänster (Svanström, 2008). Med det sagt, var revisor drar gränsen för rådgivning som faller inom ramen för det som är godkänt att lämna råd om och fortfarande ha ett ohotat oberoende är ännu inte klarlagt. Tidigare forskning, ofta av kvantitativ karaktär, har visat att oberoende är en nyckelfaktor för revisorernas arbete, men belyser däremot inte revisorns oberoende i kombination med rådgivning gentemot SME. Inom detta har studien sin utgångspunkt, hur fel kan det bli när man kombinerar oberoende, rådgivning och SME? Studien kan med anledning av detta vara av intresse för andra revisorer i branschen och med anledning av detta kan det finnas ett intresse av att upprätta studien utifrån en kvalitativ synvinkel.

### **1.3 Syfte**

Syftet med studien är att undersöka och skapa förståelse för revisorns uppfattning av oberoendet samt uppfattning om rådgivning, i samband med granskning av små och medelstora företag.

### **1.4 Frågeställning**

Studien har som syfte att besvara följande frågeställning:

*Hur uppfattar revisorn oberoendet, och påverkas oberoendet av rådgivningen vid granskning av små och medelstora företag?*

## 2 Referensram

### 2.1 SME

Förkortningen SME står för Small and Medium-sized Enterprises, och är ett samlingsnamn för små och medelstora företag (Europeiska kommissionen, u.å). Som ovan nämnt utgör SME 99,9 procent av samtliga företag som finns verksamma i Sverige (Svenskt Näringsliv, u.å), och det är med anledning av detta som studien har sin utgångspunkt i revisorer som granskar dessa företag. SME finns i olika former, det kan vara små familjeföretag med en anställd eller företag som har några anställda och är etablerade i några få länder. SME kan delas upp i tre kategorier, mikro, litet och medium (Hall, 2003). De olika förhållningspunkterna, vilka har hämtats från Europeiska kommissionen (u.å), för kategorierna framgår nedan (Tabell 1).

**Tabell 1 Förhållningspunkter inom SME**

	Mikro	Litet	Medium
Antal anställda	<10	<50	<250
Omsättning	≤ € 2 m	≤ € 10 m	≤ € 50 m
Balansomslutning	≤ € 2 m	≤ € 10 m	≤ € 43 m

För att avgöra inom vilken kategori som företaget hamnar, behöver inte samtliga delar vara uppfyllda. I stället fokuseras det på antalet anställda och därefter gäller det att antingen omsättningen eller balansomslutningen är uppfyllda för att få reda på vilken kategori inom SME som företaget tillhör (Europeiska kommissionen, u.å). Enligt tidigare studier som utförts, har SME sämre förståelse för redovisning (Halabi, et al, 2010) och med anledning av detta spelar revisorn en viktig och angelägen roll genom bland annat den kunskap de bidrar med och förmedlar till företagets externa redovisning (Blomkvist, et al, 2016).

## 2.2 Revision

### 2.2.1 Reglering och revisorns uppdrag

Sverige följer Europaparlamentets och rådets direktiv i artikel 3 (2006/43/EG) att godkännandet av lagstadgade revisorer och revisionsbyråer ska utföras av särskilt ansvariga myndigheter i varje EU-medlemsland. De svenska myndigheterna som ansvarar för denna uppgift, att revision och reglering sköts av berörda parter är Revisorsinspektionen samt Finansinspektionen (2016:429) (Revisorsinspektionen, u.å). I 3 § RevL (2001:883) finns det beskrivet att

Revisorsinspektionen har ansvaret för förutsättningarna för att god revision- och revisorssed fortsätter till utveckling. På samma gång har revisorn egna skyldigheter att uppbringa god revisorssed, (2001:883, 19 § RevL). Det begreppet innefattar således att revisorn förväntas att inte agera partiskt utan fullfölja sitt arbete på ett självständigt och objektiva sätt (2001:883, 20 § RevL). Om inte detta kan genomföras eller påverkas på något sätt, sker reglering genom att uppdraget avslutas, såvida inte motverkande åtgärder genomförs som gör att uppdraget kan fortgå (2001:883, 21 a § RevL). Mer om detta kommer i 2.2.3 *Analysmodellen*. Revisorns roll anses vara samhällsviktig då en hög revisionskvalite leder till ökat förtroendet för revisionens innehåll vilket i sin tur gynnar företag och samhället totalt sett (Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014). De företag med lagstadgade krav på revision och revisor är aktiebolag som de senaste två åren uppfyller minst två av följande kriterier (FAR, 2022);

1. nettoomsättning på minst 3 miljoner
2. balansomslutning på minst 1,5 miljoner
3. mer än tre anställda

Företag som inte uppfyller två av dessa krav, avgör själva om verksamheten ska använda sig av revision eller ej. Majoriteten av svenska aktiebolag är mindre företag, men många företag har revisor trots att de inte omfattas av kravet, då kallas det för frivillig revision (Carrington, 2014). Företaget själva utser en revisor, såvida inte uppgiften åläggs någon annan (RL 1999:1079). En revisor förväntas vara en sakkunnig part i professionen, som med hjälp av ett objektiva sätt kommer skapa kvalitet och förtroende för det som ska granskas (Diamant, 2004). Tidigare studier har påvisat revisorns positiva betydelse särskilt för SME, där revisorns kompetens kan förbättra beslutsunderlag och företagens kunskaper (Blomkvist, et al, 2016). För att göra rättvisa bedömningar av finansiell information i enlighet med de rekommendationer och lagar som finns, tas ofta hjälp av företagets interna kontroller (Carrington, 2014). Kontroller är ett företags egna system för att upptäcka fel i verksamheten.

Vid en granskning av verksamhetens förvaltning, bokföring samt års- och hållbarhetsredovisning kan revisorn skapa sig en ekonomisk helhetsbild (FAR, 2022). Revisorn ska även upprätta en revisionsberättelse varje räkenskapsår (RL 1999:1079) och ett revisionsutlåtande (Diamant, 2004). Revisorn får inte ge vilka råd som helst i revisionsprocessen, råd som ges måste främst vara kring hur en verksamhet kan göras bättre under förutsättning att rådgivningen sker opartiskt och självständigt (FAR, 2022). Med syfte att skydda oberoendet antog EU år 2014 nya regler gällande företag av allmänt intresse och dess revision, vilka innefattar bland annat begränsningar av arvode och tjänster utöver lagstadgad revision (Carrington, 2014). När konsulttjänster erbjudits i minimum tre år får de framöver ersättas med maximalt 70 procent av revisionsarvodet under samma tid (EtikU 14). Tjänster som begränsas för revisionskunder berör exempelvis bokföring, redovisning, interna kontroller och annan kontroll som kan påverka oberoendet. I Sverige tillåts dock vissa tjänster som till exempel skatterådgivning. Tjänsterna måste också få ett godkännande av revisionsutskottet och sammantaget med analysmodellen (*kap 2.2.3*) och reglering avseende jäv (*kap 2.2.4*) är detta ett sätt för fortsatt skyddat oberoende.

## 2.2.2 Oberoende

Att vara en oberoende part har ansetts vara en av de mest centrala och viktigaste egenskaperna, för en revisor, under många år (Antle, 1984), bland annat för att revisionen ska vara tillförlitligt och objektivt (Diamant, 2004; Carrington, 2014). Är oberoendet inte intakt, riskeras granskningen, kvaliteten och revisionen att försämrans. Oberoendet blir alltså en förutsättning för att ett företags finansiella information och rapporter ska uppfattas som tillförlitliga och inte innehålla några felaktigheter i informationen för externa intressenter. Intressenter såsom anställda, aktieägare och banker (Carrington, 2014) kan använda revisionsberättelse och revisionsutlåtande som ett avgörande underlag, det är därför av största vikt att revisorns granskning har utförts på ett objektivt och oberoende sätt (Diamant, 2004).

För att bevara oberoendet finns det regler för en revisor att förhålla sig till; en granskare av klientens redovisning får inte vara delaktig i arbetet med samma klients bokföring eller redovisningstjänster. En revisor som arbetar inom revision får inte heller inneha annan verksamhet vid sidan av som inverkar på självständigheten samt oberoendet (Carrington, 2014). Oberoendet som begrepp används inte i lagstadgad reglering, i stället används tre ord objektivitet, självständighet och opartiskhet som samlat beskriver ett oberoende arbetssätt som revisorn själv ansvarar för att uppfylla. Det gör att oberoendet inte alltid anses vara tydligt definierat begrepp och innebörd (Diamant, 2004).

Trots att oberoendet är i centrum för revisorns profession, kan det också innefatta svårigheter (Church, et al 2018). Några av utmaningarna berör hur oberoendet kan övervakas och kontrolleras såsom vid reglering av revisorns kundrelationer. Annan svårighet kan vara att revisorn omedvetet inte kan bedöma information på ett opartiskt och oberoende sätt (Bazerman, 1997). Church, et al (2018) menar att oberoendet riskeras att hotas av påverkade bedömningar, som grundas i social eller ekonomisk påverkan, trots att det finns tillsynsmyndigheter. Bazerman (1997) menar att förutom ökad tillsyn, statliga revisioner, revisorsbyte och separata byråtjänster för revision och konsulttjänster, är det viktigt att åtgärder utförs med hänsyn till de externa intressenterna.

Tidigare forskning har undersökt om ekonomiska faktorer påverkar revisorns oberoende och kvaliteten på revision. Tepalagul och Lin (2015) tar upp att oberoendet kan påverkas av ekonomiskt starka och viktiga kunder, men faktorer såsom att en revisor kan vilja bibehålla gott anseende och rykte gör skäl till fortsatt skyddat oberoende. Större revisionsbyråer är ofta mer ekonomiskt oberoende och måna om fläckfritt rykte, med anledning av detta kan det leda till att revisionen innehåller mindre felaktigheter för att enstaka kunder inte inverkar lika mycket som hos mindre byråer (DeAngelo, 1981). Följaktligen skulle mindre byråer vara mer ekonomiskt känsliga för att förlora viktiga kunder och riskera oberoendet. Kundens påverkan har också studerats av Cianci och Bierstaker (2009), vars forskning har påvisat att ett hotat oberoendet kan relateras till en kunds betydelse. Samtidigt har senare forskning, inte kunnat

påvisa ett samband mellan en revisors oberoende, finansiella viktiga kunder och sämre kvalitet på revision (Hardies, 2020).

Faktiskt och synbart oberoende är två former som båda krävs för att uppfylla de krav som ställs på oberoende. Faktiskt oberoende grundas i revisorns egna uppfattning, attityd, tankesätt, som gör att granskning sker med opåverkat omdöme och leder till självständighet, opartiskhet och integritet (Eklöv Alander, 2019). Det innefattar även revisorns moraliska plikt känsla, heder och inställning om förmågan att utföra ett korrekt arbete (Diamant, 2004). Det faktiska oberoendet kan, för en utomstående part, vara svårt att konkretisera. Synbart oberoende är den andra formen som behövs för att oberoendet ska vara uppfyllt. Trovärdighet i granskning och bedömning påverkas av omgivningens uppfattning av revisorn som oberoende, där omgivning menas den tredje part med kunskaper nödvändiga för att kunna göra egen bedömning om revisorns oberoende (Carrington, 2014). Det är alltså inte tillräckligt att enbart revisorn uppfattar sig själv som oberoende för att oberoendet ska vara uppfyllt, även utomstående måste vara av samma uppfattning (Diamant, 2004). För att testa det faktiska och synbara oberoendet används ett verktyg som heter analysmodellen (Carrington, 2014).

### **2.2.3 Analysmodellen**

Analysmodellen används av revisorn och revisionsbranschen och är ett för att säkerhetsställa oberoendet i uppdragen. Det är en modell vars innebörd beskrivs i 21 a § RevL (2001:883), och innehåller fem olika exempel hotfulla situationer. Revisorn behöver agera opartiskt, självständigt och objektivt i professionen (2001:883, 20 § RevL), och hoten som framgår av 21 a § RevL (2001:883) skulle kunna inskränka på dessa krav. Syftet med 21 a § RevL (2001:883) är inte enbart att upptäcka påverkande hot utan fungerar även som ett stödjande verktyg för att underlätta för revisorer att genomföra olika åtgärder för det fall det blir aktuellt (Eklöv Alander, 2019). Revisorn har skyldigheter, enligt lag, att pröva sitt oberoende inför varje nytt uppdrag (Carrington, 2014).

#### **2.2.3.1 Självgranskningshot**

Det är inte tillåtet att som revisor lämna icke revisionsnära råd under revisionsprocessen som senare är föremål för en granskning (2001:883, 21 a § RevL). En revisor får med andra ord inte vara en upprättande part i det underlag som denne i ett senare skede kan komma att granska, exempelvis så får revisorn inte ta fram grundbokföringen och sedan granska den i sin roll som revisor (Carrington, 2014). En uppgift och skyldighet som revisorn har är att lämna revisionsrådgivning kring de eventuella fel och brister som klientens redovisning innehar. Ett dilemma skulle då kunna uppstå där revisorn till viss del blir en del av upprättandet som denne sedan ska granska innehållet i. Detta moment ska däremot ses som en utökning av revisorns uppdrag och jämförs med de uttalanden som lämnas i revisionsberättelsen, vilket gör att revisionsrådgivning inte ska ses som ett självgranskningshot (Carrington, 2014).

### **2.2.3.2 Egenintressehot**

Det är ej tillåtet att revisorn har ett intresse av ekonomisk karaktär som skulle kunna förbindas på något sätt till klienten i fråga (2001:883, 21 a § RevL). Om en situation uppkommer där någon i revisorns direkta närhet exempelvis äger aktier, som på något sätt kan kopplas till klienten eller dennes verksamhet, är detta ett fall som kan beskrivas som hot mot egenintresse. Revisorn kan då vinkla redovisningen för att gynna sin anhörig. En motverkande åtgärd hade i denna situation varit att ägaren av aktierna fått sälja dessa aktier. På så sätt hade revisorns oberoende återigen varit säkrat och revisorn kan då anta uppdraget eller fortsätta med det (Eklöv Alander, 2019).

### **2.2.3.3 Vänskapshot**

Revisorn är inte tillåten att ha uppdrag som riskerar att för personliga och närstående relationer uppstår mellan revisorn och kunden (2001:883, 21 a § RevL). Om en revisor har en långvarig eller nära relation med sin klient, finns det risk att revisorn blir för nära i relationen till klienten, eller kan komma att bli för vänligt inställd i sin klients olika förehavanden än vad som tillåts i uppdraget (Eklöv Alander, 2019). Nära personliga relationer skulle följaktligen kunna riskera att revisorn anstränger extra sig för att ha kvar uppdraget och klienten, vilket i sig kan innebära en framtida säkrad ekonomisk intäkt för revisorn. Vidare framgår det av Eklöv Alander (2019) att en vänskapsrelation även kan leda till negativa konsekvenser *“(...) de vänjer sig vid klientföretaget och etablerar vänskapsrelationer med företagsledningen på ett sätt som påverkar revisionskvaliteten negativt.”* - G. Eklöv Alander (2019, s.137)

### **2.2.3.4 Partställningshot**

En revisor får inte ha ett uppdrag där denne får en stödjande eller ickestödjande roll, eller göra ställningstaganden för klienten i områden som berör rättslig eller ekonomisk sak (2001:883, 21 a § RevL). Partställningshotet är således aktuellt både om revisorn har agerat till fördel eller nackdel för klienten. Detta hot kan förekomma när en revisor representerar en klient i olika sammanhang exempelvis vid tvister eller försäljning. Revisorn blir då partisk å klientens vägnar vid sådana händelser (Diamant, 2004).

### **2.2.3.5 Skrämselhot**

Som revisor är det otillåtet att inneha ett uppdrag om denne på något sätt hotas, varnas eller blir skrämmd (2001:883, 21 a § RevL). En revisor kan utsättas för övertalningar och pådrivningar, antingen som denne själv upplever sig utsättas för eller som konstaterade påtryckningar med syfte att påverka (Eklöv Alander, 2019). Detta kan leda till att revisorn inte handlar opartisk. Det kan exempelvis upplevas obehagligt för en revisor att överrätta en revisionsberättelse som innehåller anmärkningar till den som det berör. Likaså kan det kännas obehagligt att klienten som fått anmärkningar motsätter sig berättelsen (Carrington, 2014).

### 2.2.3.6 Åtgärder

Den prövning som görs på de ovannämnda hoten, oavsett utfallet, måste dokumenteras av revisorn. För det fall hot föreligger ska det finnas en omfattande beskrivning om vad som föranleder hotet, därefter ska revisorn inte ta sig an uppdraget eller avsluta ett redan pågående uppdrag (Carrington, 2014). Ibland kan det finnas skäl som gör att en revisor inte per automatik är tvungen att undanbe eller avsluta ett uppdrag. Om revisorn då har upptäckt ett hot och därefter har genomfört någon form av åtgärd som i sin tur har återställt oberoendet, eller om det förekommer andra speciella förhållanden, kan denne fortfarande behålla uppdraget (21 a § RevL).

### 2.2.4 Byråjäv

Det finns situationer och uppdrag som en revisor inte kan utföra för att förhindra jäv, när revisorn riskerar att hamna i en beroendeposition (Moberg, 2006). En sådan situation är byråjäv och regleras i 9 kap 17 § ABL jäv för revisorer (2005:551). Det innebär att det ej är tillåtet att revisorn är delaktig som granskande part i ett bolags revision och samtidigt vara involverad i upprättandet av bolagets redovisning, löpande grundbokföring och årsredovisning (EtikU 6). Beroende på om klienten uppfyller de kriterier för stort bolag som tidigare nämnts i kap 2.3 eller för bolag av allmänt intresse oavsett storlek, gäller ett strängare förbud även för kollegor till revisorn som är delaktiga i samma klients redovisningen. Bestämmelser för övriga mindre företag som inte är av allmänt intresse, innebär att revisor inte får vara delaktig i både samma kunds revision och grundbokföring.

Om revisorn riskerar att hamna i en jävssituation, måste denne avsäga sig uppdraget och en ny revisor utses för att oberoendet ska vara ohotat. Det är vanligt förekommande att revisionsbyråer utöver revision, även tillhandahåller fristående rådgivning och när dessa kombineras kan situationer uppkomma där byrån hamnar i jäv (Carrington, 2014). Det är dock tillåtet att ge råd och förbättringar gällande redovisning och bokföring enligt rådande regler, krav och normer som råder i en god redovisningssed utan att ge upphov till jäv (Moberg, 2006). Finns det risk byråjäv för mindre bolag och därmed en påverkad beroendeposition hos revisorn ska dess oberoende prövas i den analysmodell (EtikU 6) som presenterades i avsnitt 2.2.3 *Analysmodellen*.

## 2.3 Rådgivning och dess byggstenar

Carrington (2014) beskriver att momentet rådgivning är en del av revisorns vardag som inte är valbar, att lämna viss typ av rådgivning till sina klienter är något som åligger revisorn. Moberg (2006) förklarar att rådgivningen innebär att revisorn lämnar en rekommendation kring ett visst handlingsätt i en specifik situation, rådgivningen har som ändamål att underlätta för klienten att kunna fatta beslut i en given situation. Revisorn ska arbeta på ett sätt som blir till fördel för klienten, vilket innebär att revisorn ska utnyttja all sin kunskap och kompetens i samband med

tillfället för rådgivningen (Moberg, 2006). Vidare förklarar Carrington (2014) att det finns två sorters rådgivning:

1. Revisionsrådgivning är den rådgivning som har direkt koppling till klientens redovisning. Delar av den rådgivning som ges av revisorn kommer att återfinnas i klientens redovisning. Denna typ av rådgivning lämnas för att klienten ska tillgodose de lagstadgade skyldigheterna som finns avseende redovisning, den har således ett syfte att optimera den redovisning som företagen upprättar.
2. Fristående rådgivning, även kallat konsulttjänst, innefattar all rådgivning som inte omfattas av revisionsrådgivning. Detta är en slags rådgivning som revisionsbyråerna kan fakturera sina klienter för.

Det kan finnas svårigheter att göra en gränsdragning mellan de två typerna av rådgivning och samtidigt inte inskränkta på oberoendet (Carrington, 2014). Svanström (2008) menar att rådgivningen har en positiv effekt avseende kvaliteten på revisionen, vilket styrks i författarens senare artikel (Svanström, 2009). Dessutom redogörs att om revisionsbyråns rådgivning till mindre företag begränsas, kan detta leda till sämre kvalitet vad gäller revisionen och redovisningen. (Svanström, 2008). I samma avhandling framgår det att efterfrågan på rådgivning ökar i samband med att revisionsuppdraget förlängs, detta med anledning av att klienten genom positiva erfarenheter får ökat förtroende för revisionsbyrån. Det framgår även att revisionsbyråerna har möjlighet att utöka den rådgivning som redan utförs men att det ska göras med försiktighet, då risken finns att revisorns oberoende hotas. En tidigare svensk forskningsstudie (Larsson, 2007) har kommit fram till att svenska revisorer upplever att tillit till arbetet är betydelsefullt och att det är en viktig byggsten för att skapa ett förtroende för revisorn i yrket. Samma studie belyser att även förväntningar påverkar och upprätthåller förtroendet för revisorn. Därtill, tillsammans med revisorns personliga egenskaper, handlingssätt, uppförande samt värderingar, leder detta till att förtroende kan skapas och stärkas, vilket är viktigt mellan revisor och gentemot klient. Personligt förtroende är kort sagt viktigt för professionen (Larsson, 2007).

Ett förtroende är något som byggs upp bland annat genom relationer, men det är också något som tar tid och är en kostsam process (Johanson och Vahlne, 2009). Förhållandet mellan revisorn och dennes klient, informationsasymmetri och revisorns oberoende är några exempel på faktorer där det kan uppstå oegentligheter (Wallace, 2004). Med anledning av detta är det viktigt att det finns fortsatt utveckling av styrning och att revisionen kan kontrolleras särskilt när flera parter inkluderas i processen. Svanström (2008) framför att det finns skillnader i relationer i större företag jämfört med SME, då revisorerna inte i lika stor utsträckning kan bibehålla oberoendet vid granskning av SME. Richard (2006) gör skillnad på revisorns relation till klienterna, dels genom den professionella, dels genom den personliga relationen. Den professionella relationen är grundläggande för relationen, men denna kan utvecklas sedan sakteligen över tid till att bli en mer personlig relation, vilket till en början leder till att revisorn ökar sin kompetens och relationen gynnas (Richard, 2006). Det behöver dock finnas en balans mellan dessa två typer av relationer, för det fall att den personliga tar överhand, kan det göra



att revisorn blir mindre oberoende. Den professionella relationen kan när som helst bli en personlig sådan.

Längre relationer mellan revisor och klient kan också riskera att hota revisorns oberoende, en lösning på detta problem är att genomföra en revisorsrotation (EtikU 13). Den form av revisorsrotation som idag finns i Sverige började användas 2011 och innebär att den påskrivande revisorn samt en annan medarbetare i revisionsteamet roterar vart sjunde år (EtikU 13). Det är ett moment som är tvingande för bolag som är noterade samt för företag som är av allmänhetens intresse (Eklöv Alander, 2019). Svanström (2008) har i sin avhandling funnit att det dels inte finns någon anledning till rotation på revisionsbyrå dels att det inte finns någon anledning till att införa obligatoriska revisorsrotationer i mindre företag. Svanströms (2008) menar det faktum att oberoendet inte är något som hotas vid långa revisorsuppdrag, utan snarare att revisionskvaliteten främjas. Med anledning av detta finns det ingen välgrundade skäl till att införa rotation även i mindre företag. Långvariga uppdrag kan riskera att leda till vänskapsrelationer, Tepalagul och Lin (2015) anser ändå att det kan vara positivt för revisionen när revisorn har långvarig kännedom om kundens verksamhet.

## 2.4 Institutionell teori och logik

Institutioner ger en ökad förståelse, stabilitet och struktur i en omvärld, och skapas ofta av människans handlande (Eriksson-Zetterquist, et al, 2015). Tidig institutionell teori ansåg inte att organisationer bara ska ses som rationella varu- och tjänsteskapande enheter, utan dessa påverkas av omgivningens normer, värderingar, kultur och antaganden som gör verksamheten mer institutionaliserade. Ur detta växte neo-institutionella teorin fram, som underströk att även organisationen påverkar sin omgivning samt betydelsen av organisationsstrukturer och organisationsfält varav sistnämnda kan innefatta processer inom en bransch, profession eller företag. Den nya institutionella teorin vill med hjälp olika isomorfier, förklara varför organisationer exempelvis i en bransch kan vara organisatoriskt likartade (DiMaggio och Powell, 1983).

Homogenisering av organisationer i ett organisationsfält sker via tre isomorfiska mekanismer; imiterande, tvingande och normativ. En imiterande isomorfism sker då en organisation härmar en annan mer legitim, framgångsrik organisation för att uppnå samma egenskaper, ofta orsakat av osäkerhet vad gäller hur problem ska lösas eller otydliga mål. Tvingande isomorfism innebär en tvingande kraft ifrån en högre organisation, stat, myndighet eller företag som påverkar mer underlägsna organisationer till att anpassa sig, exempelvis med politiska förändringar, lagar, eller krav på finansiella rapporter. Tredje mekanismen är normativ isomorfism, där yrkesprofessionen ger upphov till homogenisering av organisationer. Att fler människor som anställs är professionellt utbildade, ingår i gemensamma nätverk och har likartade utbildningar inom ett organisationsfält bidrar till att organisationer liknar varandra (DiMaggio och Powell, 1983)

Institutionell logik har ett ursprung i institutionell teori som utgår från samverkan som finns mellan människan och organisationer, där deras respektive beteende påverkas av institutionella

värderingar som finns runtom (Friedland och Alford, 1991). Institutionella logikens förklaring är att människor och organisationer utvecklar principer som utgörs av materiella ageranden och symboliska konstruktioner men kan få vissa begränsningar av exempelvis politiska, tekniska, och organisatoriska orsaker. Cloutier och Langley (2013) vill sammanföra institutionell logik med ett ordnat ramverk bestående av värderingar, inflytanden och normer. Det ska tillsammans hjälpa till att skapa mening och innebörd för individen och påverkar hur denne uppfattar, beter sig och förstår sin omvärld.

Två institutionella logiker kan påverka revisorn; professionell logik med grundstenarna oberoende och självständighet och utan påverkan från utomstående, samt kommersiell logik med tyngdpunkt på goda kundrelationer så intäkter kan genereras. Forskning har visat att kommersiell inriktning anses ibland få större utrymme, särskilt i sämre ekonomiska tider (Spence och Carter, 2014). Denna samexistens i revisionsbranschen kan vara kompletterande men även skapa osäkerhet och motsättningar om vilken handlingslogik revisorn egentligen ska arbeta mest efter (Gendron, 2002), när det förväntas som revisor att både vara oberoende och marknadsföra konsulttjänster.

Annan forskning har studerat hur teorin kring institutionell logik påverkar revisorns arbete, utöver påverkan från redovisningspraxis och förväntningar i professionen (Sejer, 2018). En revisor kan ha en egen tolkning och uppfattning av exempelvis förordningar, vilket kan ge förståelse till varför denne agerar på visst sätt. Informationsasymmetri är något som kan uppstå om revisorn ger information utifrån kundens egna kunskaper och intresse. Revisorer kan påverka sitt oberoende genom att föreslå kundanpassade åtgärder eller påverka rådgivning genom att föreslå speciella åtgärdspaket. Den professionella logiken är mest betydelsefull för relationen mellan revisor och kund. Där revisorn förväntas ge korrekta, goda och sakkunniga råd samt själv fasthåller institutionella värderingar genom att göra redovisningen pålitlig och korrekt för externa intressenter. (Sejer, 2018). Den professionella logiken besvarar inte hur en revisor ska agera. Kommersiell logik ersätts i stället med revisorns egna professionella värderingar enligt Sejer (2018), som sammantaget förklarar revisorerers handling och reaktion, samt att institutionell logik påverkar revisorer i arbetslivet.

Många revisionsföretag erbjuder både revision och konsulttjänster såsom rådgivning, som ofta är mer ekonomiskt lönsamt för revisionsbyråer (Carrington, 2014). Studier har undersökt hur professionell och kommersiell logik påverkar revisionsbranschen. Bazerman (1997) menar att det är svårt som revisor att vara totalt oberoende på grund av det institutionella arrangemang som råder. Vidare förklaras att en revisor inte avsiktligt är partisk i sin bedömning, men kan ha svårt att tolka och behandla information på ett oberoende sätt. Annan forskning, som studerat konflikten mellan logikerna, konstaterade dels att revisorer var kommersiellt inriktade och dels att revisorer själva tycker att det förbättrar kvalitet på arbetet, även inom revision, därför sker en legitimering av kommersialismen (Harber och Willows 2022). Likaså finns tendensen att kommersiell och professionell logik blir komplementära så att "kommersiell professionalism" uppstår som en hybrid. Samtidigt som personlig service kan ses som en konkurrensfördel, anses också motsättningarna i logikerna kunna öka. Studier har också visat att revisorer inte alltid uppfattar en spänning mellan logikerna, utan istället något nära sammanflätat och dynamiskt,

så till den grad att det inte upplevs ge upphov till konflikt eller dilemma (Dermarkar och Hazgui, 2022).

## 2.5 Sammanfattning referensram

Den absoluta majoriteten av svenska företag ingår i kategorin SME och är därmed viktiga aktörer i samhället. Företag som har revision ska följa ålagda lagar och bestämmelser från svenska myndigheter, som reglerar revision och revisorns uppdrag. Revisorn förväntas och har skyldigheter vad gäller god revisionsred och att visa på självständighet och objektivitet. Att vara oberoende är därför något som anses grundläggande för uppdraget för att på så sätt skapa tillförlitlighet och riktighet, dels för det granskade revisionsföretaget även för externa intressenter. Att anses oberoende sker med faktisk form, som är revisorns egen uppfattning, samt synbar form, vilket är utomståendes uppfattning om revisorns oberoende. Trots det centrala begreppet är det ålagt revisorn själv att pröva oberoendet, vilket kan skapa svårigheter gällande oberoendets definiering, hotbedömning, informationshantering, ekonomiska incitament och gränsdragning. Vid prövning av oberoendet regleras detta genom analysmodellen för upptäcka de fem situationer som kan hota oberoendet; självgranskning, egenintresse, vänskap, partiställning och skrämsel. Bedöms sådan situation vara aktuell, ska uppdrag avsägas eller åtgärdas så oberoendet återställs.

Förutom revisionsuppdrag och revisionsnära rådgivning erbjuder revisorn konsulttjänster som fristående rådgivning, där forskning visar att gränsdragning däremellan skulle kunna påverka oberoendet men likväl kunna tillföra positiva effekter såsom bättre revision samt redovisning. En viktig del som påverkar revisions- och fristående rådgivnings förutsättningar är att det existerar förtroende liksom tillit mellan parterna. Tidigare forskning visar på att det finns professionell relation liksom personlig relation, men oavsett typ kan för nära relationer leda till oegentligheter och påverka revisorns oberoende. För att oberoendet inte ska hotas vid längre revisorsuppdrag sker revisorsrotation för noterade bolag, men ännu inte i samband med granskning av mindre företag, vilket innebär att revisorn kan ha ett och samma uppdrag under en lång period.

Ett sätt att förklara varför ett organisationsfält, såsom revisionsbranschen, agerar och är homogena kan vara med hjälp av institutionell teori. En organisation påverkar och påverkas av sin omgivning och kan imitera andra organisationer med mer legitimitet. Andra sätt som gör att organisationer kan likna varandra mer är genom tvingande och normativa former. Institutionell logik som bygger vidare på teorin menar att värderingar, normer och regler skapar en meningsfullhet för människan och påverkar beteendet via upplevelser och insikt om sin omgivning. När professionell och kommersiell logik möts kan det eventuellt skapa spänningar hos revisorn och kan vara en förklaring till ageranden och reaktioner i arbetslivet som sålunda påverka oberoendet. Logikerna kan också ses som komplementära till varandra eller spänningsfria.

## 3 Metod

### 3.1 Metodval

I denna studie används en kvalitativ metod för att undersöka och skapa förståelse gällande revisorns uppfattning om oberoendet och syn på rådgivning när SME granskas. Metoden används för att få en förståelse av människors tolkningar och upplevelser av verkligheten. För att undersöka studiens forskningsfråga är därför en kvalitativ metod lämplig att använda. Det är viktigt att vara medveten om att en kvalitativ studies resultat och analys inte alltid är tillämpligt i andra avseenden, då det kan finnas svårigheter med replikation. Det finns också risk att studiens objektivitet påverkas under utförandet (Bryman och Bell, 2017).

För att undersöka forskningsfrågan utfördes semistrukturerade intervjuer med sex auktoriserade revisorer som företrädesvis arbetar med SME. Intervjuformen är lämplig då specifika ämnen berörs relaterade till respondentens uppfattning och arbetssätt om oberoende, rådgivning och förtroende. Då kan frågor besvaras fritt och det finns då inga svar som är rätt eller fel (Bryman och Bell, 2017). Därmed kan en mer nyanserad och detaljerad bild fås av respondentens verklighet av ämnen i fråga (Patel och Davidson, 2019). Intervjuer med semistrukturerad karaktär innebär ofta att förutbestämda frågor huvudsakligen ställs i samma ordning med eventuella följdfrågor, men att det finns möjlighet till att ställa frågor utöver det som återfinns i intervjuguiden (Bryman och Bell, 2017). Kvalitativa intervjuer anses här vara en fördelaktig metod för att undvika bortfall, ett problem som framkom med enkäter när andra studier och uppsatser studerades och som även bekräftades i litteraturen (Patel och Davidson, 2019).

### 3.2 Urval

För att besvara syftet beslöts att revisorer skulle intervjuas som främst arbetar med SME, då målgruppen förväntas ha en oberoende roll sitt arbete för att skapa kvalitet, trovärdighet och neutralitet (Carrington, 2014). Urvalet omfattar auktoriserade revisorer, med motiveringen att respondenterna skulle ha arbetat tillräckligt länge inom revisionsbranschen och inneha hög kunnskap om yrket för att kunna göra välgrundade ställningstagande och reflektioner. För att kunna besvara frågor om skillnader över tid, behövdes viss arbetslivserfarenhet, som var från sex till tolv år i branschen med huvudsakligen SME som klienter. Studien innefattar revisorer som varit auktoriserade från ett år till fem år. Mer seniora auktoriserade revisorer kan ha mer erfarenhet och kommit i kontakt med situationer som hotat oberoende.

Med anledning av begränsad tid är antal intervjuobjekt sex stycken. Urval innefattar revisorer från tre olika storlekar på byråer; en BIG 4, en större och en mindre byrå vilket åskådliggörs i tabell om respondenterna (Tabell 2). Olika byråstorlekar valdes då studien ville innefatta eventuella olikheter och likheter i revisorers uppfattningar samt perspektiv oavsett storlek. Detta för att få branschrepresentativa svar i stället för svar unika för ett visst företag. Samtidigt ska tilläggas att det finns svårigheter med att generalisera resultat och göra det representativt

för en bransch, arbetsplats eller yrke vid få tillfrågade respondenter (Bryman och Bell, 2017). Avsikten är dock främst att visa utvalda respondenternas uppfattning och synvinkel än att resultat och analys ska vara fullt applicerbara och generaliserbara på andra revisorer. Målsättningen var att få ett lämpligt antal respondenter för att få tillräckligt underlag som datainsamling och som samtidigt skulle vara realistiskt att genomföra under tidsperioden.

Initialt i processen togs personlig kontakt med en revisor på en byråerna, som var en nära kontakt sedan tidigare till författarna, för att undersöka möjligheter till intervjuer på dennes arbetsplats. Dessutom gjordes förfrågningar om vidare rekommendation av intervju med andra revisorer genom dennes kontaktnät. I samband med denna första kontakt, gjordes en kort presentation av det berörda ämnet för att skapa en god vägledning för vidare tänkbara respondenter. Det utfördes dessutom en pilotstudie vilken presenteras nedan i 3.3 *Pilotstudie*. Det finns olika urvalsmetoder att tillgå för att undersöka en forskningsfråga, här har ett bekvämlighetsurval använts där tillgängliga respondenter tillfrågades. Därmed kan sannolikheten att respondenter tackar ja till att medverka i en intervju bli högre. Då författarna fick rekommendationer av de först tillfrågade respondenterna om andra relevanta revisorer att kontakta för studien karaktäriseras detta likt ett snöbollsurval. Nackdelen med urvalet är att populationen sannolikt inte representeras av urvalsgruppen i studien, men att det också är fördelaktigt att använda i en kvalitativ studies urvalsstrategi (Bryman och Bell, 2017).

**Tabell 2 Personlig information om studiens respondenter**

Revisor	Storlek på byrå	Antal år som auktoriserad revisor	Antal år i revisionsbranschen
A	BIG 4	1	6
B	BIG 4	3	11
C	BIG 4	4	12
D	Större byrå	4	9
E	Större byrå	5	10
F	Mindre byrå	3	9

### 3.3 Pilotstudie

Tidigt i processen genomfördes en pilotstudie för att diskutera och få revisorns perspektiv och synvinkel om vad som är relevant att lyfta i ämnet. Pilotstudien underlättade dessutom arbetet vid utformningen av intervjuguiden, vid framtagning av relevanta och lämpliga intervjufrågor, dels på grund av en större insikt i ämnet, dels vad som kan vara intressant att ställa frågor kring. I enlighet med Bryman och Bell (2017) är det fördelaktigt att få kännedom om frågor som eventuellt kan orsaka obehag hos respondenterna, i detta fall framkom att respondenterna var engagerade och intresserade av tänkt ämne. Under pilotstudien gavs önskemål om att intervjuguiden skulle skickas i förväg i förberedande syfte till den respondent som var den ursprungliga kontakten vid pilotstudien, samt information om tidsåtgång och tillvägagångssätt för att få ett snabbt svar om deltagande eller inte. På grund av pilotstudien togs en fråga bort från intervjuguiden, som berörde främst noterade bolag och därför inte var aktuell för frågeställningen.

### 3.4 Litteraturinsamling

För att skapa förutsättningar för en förståelse kring den valda forskningsfrågan inleddes studien med att göra litteratursökningar på olika databaser om tidigare forskning och material runt berört ämne. Främst gjordes eftersökningar av vetenskapliga artiklar via Göteborgs Universitetsbibliotek och Google Scholar. En annan databas som användes var Gupea, med publikationer av exempelvis studentuppsatser och doktorsavhandlingar vid Göteborgs Universitet. Vanliga sökord i datainsamlingen var *independence auditor*, *auditor trust* och *non-audit service*. Till det teoretiska underlaget användes exempelvis lagtext från lagtext från Sveriges Riksdag, regelverket från Revisorsinspektionen samt material från Europaparlamentets och Rådets direktiv samt Far.se och andra websidor. Dessutom användes dels av handledare rekommenderade böcker, dels andra böcker i ämnet i fråga som refererats till i andra artiklar eller uppsatser. Vid behandling av det insamlade materialet har hänsyn tagits till aktualitet i tid, ämne, relevans och pålitliga och kritiskt granskade källor. Företrädesvis har vetenskapliga artiklar med peer reviewed använts för ökad tillförlitlighet.

### 3.5 Datainsamling

#### 3.5.1 Förberedelser innan intervjun

Datainsamlingen består av material från de kvalitativa semistrukturerade intervjuerna som åskådliggörs nedan i 4 *Empiri och analys*. Första kontakten med respondenter skedde via telefonsamtal och e-mail till rekommenderade revisorer och det poängterades för de tillfrågade att deltagandet var helt frivilligt och att det närsomhelst kunde avbrytas. Flertalet revisorer önskade anonymitet för att delta i studien, varav det beslutades att anonymisera samtliga respondenter för att beakta den etiska aspekten i arbetsprocessen. Studien är därmed

konfidentiell, vilket innebär att endast författarna har tillgång till information kring vilka respondenterna är (Patel och Davidson, 2019). Anonymiteten syftar till att frågorna skulle besvaras så sanningsenligt som möjligt.

Tidigt i processen ägnades stor del av tiden åt inläsning av ämnet och dess referensram, för att tidigt kunna utforma en relevant och omfattande intervjuguide. Studien genomförde intervjuerna i tidigt stadie för att vara i god tid, samt att risken fanns att revisorerna var mindre tillgängliga i slutet på året. Vid utformning av intervjuguiden togs hänsyn till att frågorna skulle ha en passande följdordning, inte vara ledande, och vara relevanta för frågeställningarna och respondenternas synvinkel. Intervjuguiden bifogas (Bilaga 1), för ökad transparens och tillförlitlighet (Bryman och Bell, 2017). Frågorna var i hög grad standardiserade för att lättare kunna jämföra det insamlade materialet och ställda med en låg grad av strukturering för att få mer öppna svar från respondenterna (Patel och Davidson, 2019). Intervjuguiden inleddes med bakgrundsfakta kring respondenten och sedan ordnade i olika tema för att sedan avslutas i avslutande frågor (Bryman och Bell, 2017).

### **3.5.2 Intervju och bearbetning**

Innan tillfället för intervjuerna hade samtliga respondenter fått kort information om ämnet, uppskattad tidsåtgång och intervjuguiden via e-mail, för att ha möjlighet att förbereda sig på ämnet och frågorna, vilket också var något som efterfrågats av respondenterna. Respondenterna fick avgöra tillvägagångssätt för intervju för att kunna anpassas efter eget arbete, där hälften av respondenter valde fysisk träff på kontor och hälften valde att genomföra intervjun via telefonsamtal. Det finns olika för- och nackdelar med respektive sätt att genomföra intervju, här valdes den metod som respondenterna själva kände sig bekvämast med, med motiveringen att få ett trivsamt samtal om ett ämne som skulle kunna uppfattas som känsligt. Tid för intervjuer planerades till ca 30–40 minuter, vilket fullföljdes för samtliga respondenter. Innan intervju påbörjades, tillfrågades de om samtalet fick spelas in, en tillfrågan av etiska skäl, vilket samtliga gav samtycke till. Varje samtal transkriberades därefter för att lättare kunna bearbetas, presenteras och i ett senare skede analyseras. Det underlättade också för att ingen information skulle gå förlorad och för att ha möjlighet att återgå till delar av samtalet, även om det var ett tidskrävande moment i bearbetningen (Bryman och Bell, 2017).

## **3.6 Analysmetod**

För att få respondenternas uppfattning om oberoende och rådgivning ställdes frågor i enlighet med Bilaga 1, där frågorna anpassades efter tema oberoende och rådgivning. Under intervjuernas gång framkom byråjäv som svar flertalet gånger, som senare tolkades i analysen, med anledning av detta kompletterades referensramen med ämnet. När materialet transkriberats färdigt, grupperades svaren på frågorna så att varje fråga hade sex olika svar. Transkriberingen gjordes för att lättare kunna göra jämförelser, urskilja likheter och olikheter och sammanlänka med det teoretiska materialet. Frågorna i intervjun ställdes i samma ordning för att underlätta

för tidpunkten vid jämförelse och gruppering. Bearbetning av materialet skedde i flera steg, med tematisk analys för att hitta likheter och därigenom få olika teman i de transkriberade intervjuerna (Bryman och Bell, 2017).

I processen sammanställdes först empiridel och analysdel separat för översiktens skull. Till den empiriska delen tillades citat som manuellt hade letats fram i den transkriberade texten som passade den tillhörande ämnessektionen. Det insamlade materialet tolkades och sammanställdes till en analys med hjälp av referensramen för att besvara frågeställningen (Patel och Davidson, 2019). Därefter sorterades och bearbetades analysen in i avsnittet för empirin, under respektive tema. I nästa steg sorterades de olika delarna i de två huvudkategorierna professionalism och kommersialism samt underkapitel. Därefter skedde ytterligare bearbetning och sortering kapitelvis.

### **3.7 Trovärdighet**

För kvalitativa studier anses ibland att trovärdighet är en bra term för att bedöma materialets undersökning (Bryman och Bell, 2017). I det begreppet innefattas tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och bekräftelse. Antalet respondenter samt byråer som omfattas av studien kan inte anses vara representativt och materialet kan ej överföras på andra inom revisorsbranschen, vilket kan försämra tillförlitlighet och skapa osäkerhet. Möjlighet att tillämpa resultatet i andra sammanhang är också av den anledningen begränsad, då det är en subjektiv och unik bild av respondenternas upplevelse. Materialet kan dock till stora delar antas vara trovärdigt då flertalet frågor besvarades på ett liknande sätt.

I svar och analys bör hänsyn tas till att tre respektive två av respondenterna är anställda på samma byrå, vilket skulle kunna påverka att svaren i empirin liknar varandra, främst gällande verktyg och dokument för att identifiera och arbeta med oberoende. Likaså kan storleken på byrå påverka åsikter och svar gällande dess klienter. För att säkerställa bekräftelsen är det viktigt att processen inte påverkats av de som utfört undersökningen. Det är viktigt med ett objektiva och pålitligt förhållningssätt för att inte påverka studiens arbetsprocess och resultat på något sätt, vilket har tagits hänsyn till vid intervjuerna. Både frågor, värderingar och åsikter runt berört ämne har haft som mål att genomföras på ett neutralt sätt.



## 4 Empiri och analys

### 4.1 Professionalism

#### 4.1.1 Oberoende - en tidlös egenskap?

Oberoendet är en väsentlig egenskap i revisorns arbete (Antle, 1984), men vad begreppet innebär ligger i varje revisors uppfattning (Diamant, 2004). Därför kan det finnas ett intresse i att få klarlagt respondentens egen definition av vad oberoende innebär. Respondenterna har en samstämmig definition vad gäller oberoende och är överens om att det är en viktig förutsättning för deras arbete. Det är ingen som anser att oberoendets innebörd är svår att beskriva. Respondent A som nyligen är auktoriserad betonar att oberoende är lagstadgat och är viktigt att leva upp till vid granskning och revision. Oberoendet innebär också att företag och finansiella rapporter granskas på ett professionellt sätt, då externa parter tar del av dessa. Respondent B tycker att opåverkan och självgranskning är centralt för begreppet, att granskning inte sker av det som vederbörande själv har ger upphov till. Respondent C definierar oberoende främst som utomstående part kan förlita sig på är opåverkat så granskningen följaktligen blir objektiv och självkritisk. Samma respondent anser att det går att vara 100 % oberoende under förutsättning att lagar, regelverk och byråns verktyg följs.

*“Hur mitt oberoende uppfattas av omgivning är en mycket viktig aspekt, mitt oberoende är en kvalitetsstämpel” - Respondent C*

*“För mig är det ingen svår definition, men det är en magkänsla som kommer gradvis” - Respondent D*

Intressenters uppfattning är en stor del av oberoendets innebörd menar även respondent D, liksom självständigt, opartiskt och opåverkat arbete. Respondent D anser att definitionen är tydlig för egen del, men att yrkeserfarenhet underlättar förståelse vad oberoende innebär. I likhet med respondent C anses oberoendet vara något som går att vara fullt ut. Oberoendets beståndsdelar är opåverkat, integritet och professionell skepticism enligt respondent E. Samma respondent tillägger att relationer inte ska påverka själva revisionsbyrån, för att upprätthålla oberoendet och undvika jäv. Ett kritiskt tänkande som är opåverkat av omgivningen anser respondent F, som ser oberoende som en förutsättning för ett professionellt arbete. Begreppet anses vidare synonymt med pålitlighet, viktigt för kunder och mot externa intressenter. Ett oberoende arbetssätt uppfattas inte som svårt för respondent F, som är trygg i sin erfarenhet och lagstadgade bestämmelser om oklarheter uppstår.

*“Mitt oberoende kan påverka en tredje part, som kanske vill köpa ett bolag. Årsredovisning kan bli deras beslutsunderlag, de måste kunna lita på mig och mitt arbete” - Respondent F*

På frågan om oberoendet har förändrats över tid, anser respondenterna att ingen förändring har skett, trots att lagförändringar har ansett behövas och blivit genomförda (Carrington, 2014;

EtikU 14). Dessutom upplever samtliga respondenter att den framåtgående digitaliseringen varken främjat eller försämrat oberoendet. Däremot är uppfattningen att spårbarhet och transparens har ökat samt en mer öppen dialog i ämnet idag jämfört med förut, vilket gynnar alla parter.

*“Jag upplever ingen skillnad i att vara oberoende från det att jag började arbeta fram tills nu, eller har blivit utsatt för mer hot” - Respondent E*

Faktiskt oberoende som är revisorns personliga uppfattning av oberoendet, definieras i denna studie på liknande sätt som i litteraturen (Eklöv Alander, 2019; Diamant, 2004), där orden opartisk, självständig och professionell används. Andra ledande begrepp i respondenternas definitioner är lagstadgat arbetssätt, självgranskning, externa intressenters uppfattning, professionell skepticism samt pålitlighet och kan anknytas till professionalism i den institutionella logiken (Seger, 2018). Respondenterna anser att begreppet oberoende är lätt att definiera och har för egen del inte svårt att vara det, men att svårigheter kan finnas med begreppet sett till branschen som helhet. Det kan ställas i kontrast med tidigare forskning som pekar på oberoendets omöjlighet, vanligtvis omedvetet orsakat av revisorns egen informationsbearbetning och tolkning (Bazerman, 1997). Majoriteten av respondenterna anser att oberoendet kopplas till externa intressenters uppfattning av revisorn och granskning som oberoende och självständig. Utifrån respondenternas svar blir det följaktligen viktigt att beakta utomståendes perspektiv, nämligen det synbara oberoendet som beskrivs av Carrington (2014). Det anses även av respondenterna vara viktigt för att legitimera redovisningen, då Diamant (2004) menar på att klientens intressenter använder redovisningen som beslutsunderlag.

Samtliga respondenter beskriver en oberoende optimal relation mellan revisor och kund som öppen och ärlig. Respondent A beskriver att en optimal relation är professionell och saklig oavsett uppdrag. Ett uppdrag ska vara tydligt, att inga gränser tänjs i relation eller oberoende. En trevlig och god relation är det positivt för fortsatt samarbete. Respondent B menar att en öppen relation är viktig, men påtalar av egen erfarenhet att det är svårare med en optimal kundrelation som revisor vid arbete på BIG 4 jämfört med mindre byrå. Respondenten i fråga som arbetat både på en mindre och större byrå, ser en ökad risk för opersonliga relationer vid en större byrå vilket också kan vara fördelaktigt att inte relationer blir för personliga. Respondenter B, C och F anser att det är optimalt med öppenhet och professionell tillgänglighet samt god kännedom om kundens verksamhet, som oftast kommer med långa relationer. Både respondent D och E betonar att optimal relation innebär en trygghet med ärliga rättelser, där kunden är öppen för dessa.

*“Jag har jobbat på olika stora byråer och upplever att det är svårare med en optimal relation på större byrå, man tappar det personliga till klienten” - Respondent B*

*“En optimal relation innebär att inte de ser oss bara som en kontrollfunktion utan som ett stöd” - Respondent C*

*“Jag ser personligen inte oberoendet till kunder som något problem, så länge man är noga med att följa vad som är tillåtet” - Respondent F*

Innebörden av en optimal relation är respondenterna såldes överens om och de anser inte att det över lag är svårt att ha en bra relation, men de är medvetna om att det är en faktor som kan påverka revisorns självständighet och tillförlitlighet och det finns en möjlig risk att oberoendet påverkas. Respondent C berättar att denne inte vill uppfattas som en kontrollfunktion utan som ett professionellt stöd, genom att ge tillåten revisionsnära rådgivning i revisionens process. Samtidigt måste kunden vara öppen för rättelser i revisionen om sådana förmedlas. Tidigare forskning styrker att det kan finnas ett behov av kontroller och styrning i revisionsprocessen för att motverka otillbörligheter mellan revisor och kund (Wallace, 2004).

Respondenternas svar är ofta likartade, bortsett från revisorsrotation, vilket kan förklaras av institutionell teori. Respondenterna har troligtvis liknande bakgrund vad det gäller akademisk utbildning som påverkar hur de ser på och definierar oberoendet. Det är något som DiMaggio och Powell (1983) förklarar som normativ isomorfism, att svaren påminner om varandra trots olika arbetsplatser. En annan anledning till likheter i svar mellan mindre byråer jämfört med BIG 4 kan indikera en imiterande isomorfism, att mindre byråer vill uppnå mer legitimitet genom att efterlikna en större och framgångsrik byrå (DiMaggio och Powell, 1983). Att ha ett oberoende arbetssätt skulle kunna vara något som också förväntas av en revisor, baserat på vad som är lagstadgat om att vara oberoende det vill säga opartisk, objektiv och självständighet (2001:883, 20 § RevL). Detta kan härledas till den tvingande isomorfismen, där revisorn är tvingad att följa de lagstadgade krav och standarder som finns (DiMaggio och Powell, 1983).

#### **4.1.2 Analysmodellen**

För att få en bild om verktyget som används för att identifiera hot mot oberoende ställdes frågor om analysmodellen. Samtliga respondenter använder sig av modellen, med nya kunder och därefter på årlig basis vid årsredovisningen för att se att kunder fortsatt kan behållas. Enligt respondent A är modellen en egenkontroll och den intygande underskriften en påminnelse om oberoendet. Dessutom poängteras det egna ansvaret att utvärdera eget oberoende under granskningens gång. Respondent B och F tycker modellen rapporterar om eventuella hot för att ta ställning till fortsatt uppdrag. Respondent A och C menar att verktyget är en viktig kvalitetsstämpel och betonar också revisorns egna viktiga ansvar för oberoende. Respondent D upplever att analysmodellen fungerar som en kontrollista, som ansvaras av revisorsassistenter som sköter dokumentering och därefter signeras av revisor. Vidare fortsätter respondent D och E att självgranskning är ett av exempel som enkelt fångas med hjälp av analysmodellen och lätt kan skapa motåtgärder eller avslutande åtgärder.

Analysmodellen används som stöd på revisionsbyråerna, men att det finns detaljer som kan förbättras. Över lag berättar revisorerna att de mestadels skonats från hot, berättelser som de har återgett avser revisorer i deras närhet eller historier som de har fått berättade för sig. De fem hoten; självgranskning, egenintresse, skrämsel, partställning, vänskap som omnämns i Carrington (2014) återspeglades samtliga i de olika situationerna som respondenterna berättade

om. Det vanligaste förekommande hotet mot oberoende anses vara självgranskning och byråjäv som också anses enklast att åtgärda. Gällande hur väl analysmodellen fungerar för att upprätthålla oberoendet anser alla respondenter att det är ett verktyg som fortsatt bör användas. Respondent A, B och D uppger en viss tveksamhet om modellen är det bästa verktyget mot att bevara oberoendet, men påtalar samtidigt att det är bästa alternativet som finns att tillgå. Respondent D är av samma åsikt men upplever analysmodellen ibland ses som en formalia som inte alltid är så detaljerad. Respondent C, E och F upplever att analysmodellen i sin helhet tillför god information och fungerar väl, men tror att det säkerligen finns detaljer som kan förfinas, dock inga förslag på vad.

*“Jag tycker inte att den går på djupet, men är mer som en påminnelse om oberoendet”* - Respondent D

*“Jag känner mig helt trygg med modellen. Det kan säkert vara någon del som kan förbättras men jag tror att det är ett väldigt bra verktyg”* - Respondent C

Förutom analysmodellen berättar samtliga respondenter att arbetsplatsen använder olika förebyggande åtgärder i form av interna kontroller som även litteraturen bekräftar (Carrington, 2014). Dessutom beskrivs att informationsmöten genomförs gällande oberoende, samt möte med revisionsteamet där oberoendet intygas. Respondenter A, B, C arbetar på BIG 4, tror att det i högre grad finns mer interna regleringar där jämfört med mindre byråer. Respondent C tror att det kan vara lättare för större revisionsbolag att fånga upp och identifiera mindre lämpliga kunder i tidigt skede ur sett perspektivet oberoende. Identifieringen sker med hjälp av strikta rutiner, datoriserade system som utvärderar och riskbedömer kunder. Samtliga svenska revisionsbyråer måste följa svensk lag som kräver att revisorerna inför varje uppdrag prövar oberoendet i enlighet med 21 a § RevL (2001:883), vilket knyter an till tvingande isomorfism (DiMaggio och Powell, 1983) då lag reglerar och bestämmer vad revisor och revisionsbyrå som organisation ska anpassa sig efter.

*“Jag upplever att en större byrå har mycket interna regleringar som automatisk säkerställer att du faktiskt håller dig på den nivån du ska”* - Respondent A

### 4.1.3 Hot

Oberoende kan påverkas av flertalet hot som nämns i referensramens 2.2.3 *Analysmodellen*, där samtliga respondenter nämner nära relationer som en utav som ska ses med stor försiktighet. Vid risk att nära relationer hotar oberoendet, beskrivs att detta måste åtgärdas och revisorn byta uppdrag. Respondent E anser att vänskapshot är ett otillåtet hot som är välkänt för många och förekommer därför sällan. Respondent A menar att vid en för nära vänskap, riskeras det att råd ges utanför den professionella relationen. En annan bidragande orsak till påverkat oberoende anses av respondent A vara att byrån gärna månar om större kunder som ger stora intäkter och vill därför ha goda relationer. Respondent A har ingen större erfarenhet av hot varken för egen del eller hört något i sin arbetsmiljö och anser att det förklaras av reglering i lag och praktik

med system signalerar eventuella hot. Byråerna arbetar i revisionsteam, vilket respondent A menar på skulle kunna agera som en förebyggande åtgärd mot oberoendet när det finns andra partners att ta hänsyn till.

*“Får du mer av en kompisrelation med din klient, då tappar du en stor del av vad det innebär att vara oberoende”* - Respondent E

*“En för nära relation hotar oberoendet, men en nära relation behöver verkligen inte göra det”* - Respondent F

*“En i teamet fick ett eventuellt jobberbjudande på företaget som skulle granskas, där korsades en gräns för oberoende. Den kollegan fick då lämna uppdraget”* - Respondent A

Respondent B tror att BIG 4 skulle vara mer motståndskraftig mot hot av oberoendet och mindre byråer mer beroende av att vilja behålla kunder och därav mer känsliga för hot. För egen del har respondent B inte heller fått direkta hot i yrkeslivet, men har fått överta ett uppdrag när en långvarig relation påverkat oberoendet för en annan kollega. Respondent F arbetar på en mindre arbetsplats och upplever att kunder är viktiga men inte att oberoendet blir mer hotat på grund av byråns storlek med förklaringen att kunder respekterar och har kännedom om gränser som finns. Samma revisor tillägger att det dock gäller egen erfarenhet och arbetsplats, oberoendet och hot kan så klart se annorlunda ut på en annan liten byrå.

*“Hos mindre byråer blir det mer tydligt att det är kunder som betalar din lön. Är du för hård kanske du snart inga har kvar kunder”* - Respondent B

Att det skulle kunna vara ett samband mellan byråstorlek och oberoende påtalas av hälften av respondenterna (A, B, F) med argumentet att kunder kan vara mer viktiga för mindre byråer, bland annat på grund av de inkomster de genererar, och därmed och påverka oberoendet. Respondenterna uppger dock att under förutsättning att professionalism bibehålls är oberoendet ohotat oavsett byråstorlek. Hardies (2020) studie visar på att ekonomiska incitament såsom intäkter från kunder trots allt inte har en stor påverkan på oberoendet hos en revisor. För det fall inkomster antas kopplas till betydelsefulla kunder, stödjer Cianci och Bierstakers (2009) forskning att viktiga och framstående kunder kan ha en inverkan på revisorns ställningstagande, beslut och oberoende. DeAngelo (1981) styrker respondenternas åsikt om att mindre byråer påverkas lättare ekonomiskt och följaktligen riskeras oberoende för mindre revisionsbyråer. Tepalagul och Lin (2015) pekar på att oberoendet kan påverkas av en kunders intäkter, men också att en revisor önskar gott rykte. Vilket skulle kunna härledas till respondenternas svar om att utomstående ska anse revisorn som pålitlig och därför motiveras till fortsatt oberoende, exempelvis understryker respondent C att den tredje partens perspektiv alltid ska beaktas för att hålla en god relation professionell oavsett storlek på kund.

Det är en enig uppfattning om att det kan förekomma skiljaktigheter i oberoendet med avseende på klientens storlek, att det troligtvis lättare utvecklas vänskapsrelationer till SME och därmed

en större risk att oberoendet hotas. Samtliga anser att om relationen till SME är vänskaplig men professionell, försvåras dock inte deras eget oberoende. Respondent A och B som arbetar på BIG 4, tror att mindre revisionsbyråer lättare kan utveckla nära relationer till SME, är mer känsliga för vänskapshot samt att kunder kan vara viktiga inkomstkällor. Mindre byråer anses i så fall ha större risk att påverka sitt oberoende. Respondent F som arbetar på en mindre byrå tillägger att trots risken för vänskapsrelationer och vikten av intäkter jämfört med BIG 4, upplever denne det inte som problematiskt med oberoendet om relationen är professionell och självständig. Tillåts relationen att bli för personlig, är inte oberoendet uppfyllt vilket motiverar respondent F att vara noga med sitt opartiska arbete. Vad respondenterna anger om att vänskap ofta utvecklas vid granskning av SME, stämmer med vad Svanström (2008) konstaterar i sin forskning, att oberoende i större utsträckning hotas i samband med granskning av SME. Samtidigt anser respondenterna att det går att kombinera en vänskaplig- med en professionell relation utan att påverka oberoendet.

Det vanligaste hotet som förekommer, menar respondent C, D och E, är byråjäv, då byrån är involverad i redovisningen och sedan ska granska sig själva. De har haft kunder som önskar hjälp med exempelvis bokföring, som senare ska granskas av samma revisor. Detta åtgärdas tämligen enkelt med att annat team inkopplas, för att hålla revisionsuppdraget och redovisning åtskilda. Samtliga respondenter nämner gåvor som annat exempel på hot, men tillstyrker att de inte själva varit föremål för gåvor som inte varit av obetydlig karaktär. Värdefulla gåvor har aldrig erbjudits och respondent D anser själv att det är en mycket enkel gränsdragning. I branschen cirkulerar historier om gåvor, dock kan inte sanningen styrkas enligt de tillfrågade. Skrämselhot är ett annat exempel som nämns, men är inget som respondenterna har upplevt utan som de hört andra i branschen varit utsatta för.

*“Kunden ville ha ett otillåtet fordon in i företaget, när min kollega nekade detta och sa att det måste tas bort, annars blir det orent, började kunden skrika. Då skrek kollegan tillbaka ”du hotar inte mig, jag skriver orent om jag måste”. Han behöll sitt oberoende i en hotfull situation med mycket arg kund.”- Respondent D*

Jävsituationer som kan uppkomma är när revision och rådgivning sker av en och samma byrå (Carrington, 2014), oavsett storlek, är inget som respondenterna nämner de har upplevt, däremot är det viktigare att vara medveten om gränsdragning vid konsulttjänster än vid revision. Generellt upplever respondenterna att deras oberoende sällan påverkas, förutom någon enstaka gång med byråjäv. Ett perspektiv som endast respondent D berör var att det kan uppkomma situationer där oberoendet inte hålls i branschen. Respondent D menar att det är något som det i så fall inte pratas om.

#### 4.1.4 Ett tidlöst uppdrag?

Rotation av revisor sker främst för börsnoterade företag för att säkerhetsställa fortsatt oberoende (Eklöv Alander, 2019; EtikU 13). Att ökad kundkännedom oftast kommer med längre relationer är något som alla revisorerna styrker men åsikterna skiljer sig om revisorsrotation även bör innefatta SME. Att oberoendet skulle skyddas mer med rotation och vara fördelaktigt anses av samtliga, utom respondent D och F som upplever att det främst skulle vara ineffektivt i stället för att göra nytta. Respondent D menar att det tar tid att få god kännedom om en kund som är en viktig del i uppdrag med SME och det skulle vara svårt att veta optimal tid för byte och föredrar inte att kontinuerligt byta revisor. Dessutom betonar respondent D att om en revisor är oberoende, blir det inget problem. Respondent F menar att även om tanken med att inte ha långa kundrelationer är god ur perspektivet oberoende, är den omfattande kännedom om verksamheten viktig samt att det inte skulle vara så kostnadseffektivt och praktiskt.

*“Vår stora fördel som revisorer är att vi känner bolagen, kundkännedom är den stora grejen. Sitter man länge vet man hur mycket som helst, det är den absolut viktigaste delen i arbetet med kunden. - Respondent D*

Övriga respondenter ser mer positivt på ett byte, för att se verksamheten och granskning med objektiva ögon. Respondent E anger att en tidsperiod på 10 år vore lämplig för ett revisorsuppdrag. Respondent B anser generellt att det inte är bra att ha samma kunder för länge och har varit med om detta i sin närhet att oberoendet har brutits därav. Samma respondent föreslår att det kanske otillräckligt med att byta av revisor, eventuellt bör ett byte av byrå också ske efter viss tid för att skydda oberoendet. Respondent A påpekar som andra tidigare respondenter, att det är en tidskrävande process att lära känna en ny kund vilket även bekräftas av Johanson och Vahlne (2009), och många av befintliga uppdrag sker över lång tid. Respondent C menar på att det kan finnas en risk att arbetet löper på i gamla hjulspår och försvårar objektiviteten omedvetet, det kan då vara en fördel att någon ny tillsätts i teamet. Respondent C tycker också att trots att kvalitetskontroller som utförs, vore det positivt för oberoendet att byta revisor efter viss tid, exempelvis vart tredje år, eller använda en annan revisor som skriver på. Att en ny part inkommer till teamet och validerar den granskande revisorns oberoende skulle kunna leda till att det synbara oberoendet, en form som beskrivs i litteraturen (Carrington, 2014), stärks gentemot utomstående.

*“Det hade inte skadat med regelbunden rotation på revisorer som granskar små och medelstora företag och inte enbart när orsak föreligger. Att någon kommer in med nya ögon. Det tror jag hade varit bra, för då hade revisorerna blivit mer oberoende” - Respondent E*

Att majoriteten anser att ett långt samarbete skulle kunna skapa en för nära relation till klienten, är i enlighet med vad som framgår i EtikU 13, då rotationen bryter en relation riskerar att inte längre vara oberoende. Svanström (2008) menar däremot att det inte är ett vanligt

förekommande problem. Respondenterna som ser fördelar med revisorsrotation för SME, framför dock att det inte behöver vara ett lagkrav, utan att det är upp till varje revisor att själv inse tid för byte. En anledning som talar emot ett lagstadgat krav är den tidskrävande process som respondenterna berättar om att lära känna kund och få kundkännedom, vilket både respondenterna och Svanström (2008) tycker är av stor betydelse då kunskaper om kunden även gynnar revisionskvaliteten. Att ny revisor inte har samma företagskännedom, styrks också i Svanströms (2008) avhandling. Andra argument mot lagstadgad revisorsrotation påtalas av vissa respondenter vara av praktiska skäl, där mindre och medelstora byråer har färre anställda och kan därmed ha mer interna svårigheter att byta revisor.

## **4.2 KOMMERSIALISM**

### **4.2.1 Rådgivning; en rolig gråzon?**

Revisionsrådgivning, som hör till det professionella, och fristående rådgivning, som hör till det kommersiella, ingår i arbetet som revisor. En tydlig gemensam nämnare för respondenterna är att samtliga upplever att rådgivning är den mest givande delen i arbetet och att rådgivning över lag är positivt för kundrelationer och verksamheten. Ett problem som SME kan ha är att upprätta redovisningar av god kvalitet, med anledning av bristande kunskaper inom ämnet (Halabis, et al 2010). Alla respondenter liksom Svanström (2008) är eniga om att rådgivning kan bidra till företagets ökade förståelse kring redovisning vilket i sin tur leder till bättre redovisningar. Samtidigt upplever respondenterna att rådgivningens gränsdragning är viktig och upplevs ibland kunna vara ett oklart område, men när man agerar professionellt så är det lätt.

Respondent A menar att det är viktigt att tydliggöra för kunden vilken rådgivning som kan ske, beroende på om det är ett revisionsuppdrag eller konsulttjänst för att bibehålla trovärdigheten för bolagets externa parter. Detta tydliggörande är extra viktigt gentemot mindre kunder. Vidare berättas att allmänna råd ingår i uppdraget, men komplexa frågor och rådgivning som ska granskas av samma person är inte tillåtet. Gränsdragningen om vad som det får lämnas råd kring kan ibland vara oklar även i lagen anser respondent A, men det är inte ett självupplevt problem. Vid osäkerhet rådfrågas kollegor och är gränsen passerad avslutas uppdraget. Att bryta mot oberoendet under revisionsprocessen och revisionsnära rådgivningen, upplevs som svårare på grund av tydligare gränsdragning jämfört med fristående rådgivning. Enligt respondent A förväntar sig kunder att få goda och många råd men risken finns att det skapar press på revisorn att värna om kundrelationen att råd som ligger utanför gränsen lämnas och oberoendet hotas. Majoriteten av respondenterna (A, B, D, E och F) upplever att kunder inom SME är mer beroende och har en högre kravbild på rådgivning och att mindre företag efterfrågar mer rådgivning. Respondent B vittnar också om att gränsdragningen inte alltid är självklar, men bra rådgivning skapar goda relationer liksom motsatt effekt på relationen om kund är missnöjd med rådet.



*“Rådgivningen kan göra att mindre bolag ser revisorn som en alltiallo och utveckla en vänskapsrelation. Då är det viktigt att visa vad som ingår i revisionsuppdraget, om något tänjer på gränserna utifrån uppdraget tar vi in en extern part som tittar på den specifika frågan. Mycket handlar om magkänslan och kräver lite erfarenhet” - Respondent A*

*“Man går på känslan och erfarenhet även om det inte är glasklart. Jag har svårt att sätta fingret på det, men gränsdragning känns” - Respondent E*

Respondent C menar på att rådgivningen förutom att stödja, kan bidra till att kunden är intresseras av att göra rätt. Samtidigt anses att rådgivning kan hota oberoendet såvada gränsdragning inte hålls inom tillåtna råd och det är viktigt att hålla isär. Respondent C tror att gränsdragningen för att upprätthålla oberoendet är svårare vid fristående än vid revisionsrådgivning. Det låter enkelt att referera till en gränsdragning men poängterar, tillsammans med respondent A och E, att intuition, erfarenhet och magkänsla är viktiga komponenter ihop med interna kontroll för rätt bedömning och inte hamna på två poster, då blir inte svårt. Revisorsuppdraget gentemot SME är ofta varierat och omfattar många arbetsuppgifter vilket bör hållas i åtanke gällande oberoendet konstaterar respondent E. Respondent F som arbetar på en mindre byrå med många långvariga kundrelationer, medger också att rådgivning gynnar relationer, där kunder förväntar sig djupgående kunskaper om verksamheten och anpassad rådgivning. Trots att gränsdragning kan uppfattas svårare vid rådgivning av lojala kunder, finns personligen hos respondent F inga erfarenheter av att ha passerat gränsen för ett oberoende arbetssätt, som förklaras av egen erfarenhet och kunskaper över vad som är tillåtet att lämna rådgivning om. Respondent D upplever att gränsdragningen är okomplicerad beträffande rådgivning och oberoende. Vid god erfarenhet och kunskap ses inga svårigheter med rådgivning inom revision eller konsulttjänst, utan förbättrar kundrelationer och revision så att helheten blir bättre, dock fortfarande under professionella former.

*“Jag får säga att enligt K3 ska man redovisa avsättning på visst sätt eller påpeka ett fel i skatteberäkningen, men får inte göra bedömningar hursomhelst. Bra objektiv kvalificerad rådgivning stärker och är positivt för relationen så länge man gör gränsdragningar. Det har inte varit problem för mig någon gång” - Respondent C*

Att revisorn har en betydande roll som en kunskapsresurs samt en stödjande och granskande funktion påtalas av respondenterna. I intervjun framkommer att SME upplevs ha mer uttalade krav och behov på revision, konsulttjänster och annat redovisningsstöd. Empirins resultat är i linje med annan forskning där SME får fördelar av en revisor som kunskapsrik källa och som en sakkunnig rådgivare för företag som behöver stöd i redovisningen (Blomkvist, et al 2016). Vikten av relationer, kompetens, sakkunnighet och kundkännedom om verksamheten påtalas tydligt i empirin. Sannolikt kan antagande göras om att revisorer har stora kunskaper om deras kunder och det är kanske ingen omöjlighet att också besitta mer kunskap än vad som förmedlas. I Segers avhandling (2018) kan informationsasymmetri förekomma speciellt mot mindre företag. Ingen respondent återger upplevd informationsasymmetri men ställdes heller ingen

specifik fråga om det. Dock motiveras respondent C när kunder själva engagerar sig i verksamhetens redovisning, vilket eventuellt motverkar en informationsasymmetri.

*“Gränsdragning med rådgivning kan vara svårare, särskilt om kunderna uppfattar mig som en ekonomisk allt i allo” - Respondent F*

*”Vi kan inte säga fel, då sitter vi illa till. Man måste vara säker, vilket jag är 99,99%”  
- Respondent D*

Det råder enighet hos respondenterna att rådgivningen innebär att kunna göra gränsdragningar i arbetet och att oberoendet kan påverkas om inte rätt gränsdragning utförs. Vissa respondenter uppfattar gränsdragningen som stundtals lättare, ibland svårare, framför allt i samband med fristående rådgivning. Svårigheter kring gränsdragningar mellan revisions- och konsultrådgivning som respondenter syftar på bekräftas även av Carrington (2014). Svanström (2008) redogör för att om det införs utökad rådgivning kan det leda till ett hotat oberoende, men över lag ses rådgivningen som positivt. Om rådgivningen utökas ytterligare är det upp till vidare diskussion om gränsdragningen blir lättare eller svårare. Om Svanströms tanke om utökning följs, skulle det kunna leda till att det som respondenterna anser vara en lätt gränsdragning idag blir ett svårare och tidskrävande moment. Med anledning av att den magkänsla som respondenterna pratar om kan komma att behöva förändras.

Majoriteten av respondenterna medger kunders ökade krav på rådgivning, korrekta råd och kvalitet. Då fristående rådgivning är dyrare än vid revision menar respondent D att kraven med all rätt är högre. Konsulttjänsternas intäkter skulle kunna vara ett incitament till att det upplevs som ett givande arbetsmoment, det är däremot inget som respondenterna själva förmedlat. Forskning har funnit att kommersiell logik ger större utrymme för att skapa och vårda goda kundkontakter för att påverka intäkter (Spence och Carter, 2014), utifrån respondenternas svar framgår det inte tydligt att logiken är mer framträdande. Intäktsmöjligheter begränsas dock till viss del genom vad som framgår av EtikU14 gällande begränsningar av arvode och tjänster utöver lagstadgad revision. Samtidigt framgår det av tidigare litteratur (Carrington, 2014) att rådgivning som inte är kopplat till revisionen kan hota oberoendet, i kombination med att revisionsbyråerna vill sälja så mycket extra tjänster som möjligt. Det kan leda till ett dilemma och ökad förvirring, där den professionella logiken hamnar i disharmoni med den kommersiella (Gendron, 2002).

Att revisorn möter både kommersiell och professionell logik (Spence och Carter, 2014) sett ur oberoendet, kan kopplas till respondenternas beskrivning att osäkerhet kan uppstå vid rådgivningens gränsdragning; vilka råd som får ges inom oberoendets gränser men samtidigt sälja tjänster. Respondenterna beskriver att professionalism i yrket förutsätter ett ohotat oberoende, goda kundrelationer liksom att ge sakkunniga, korrekta råd och åtgärder. Svaren är entydiga att oberoendet för de enskilda respondenterna inte upplevs bekymmersamt under förutsättning att relationen är strikt professionell och skulle kunna bekräfta Segers (2018) slutsats att professionell logik är mest viktig för relationen parterna emellan. Att döma av empirin kan inte Segers (2018) teori om att professionella värderingar ersätter kommersiell

logik styrkas eller uteslutas, men pekar på att professionell logik är mest framträdande. Det är tydligt att respondenterna anser att relationer med kunder anses viktiga, både för revisionskvalitet och för fortsatt samarbete, vilket kan antyda att kommersialismen legitimeras (Harber och Willows, 2022). Att respondenterna samtidigt ser vikten av professionalism och kommersialism, kan även peka att logikerna kan uppfattas som komplementära, ett begrepp som lyfts fram av Harber och Willows (2022). Att flera personligen upplever i sitt arbete att ett oberoende inklusive gränsdragning är tämligen okomplicerad, kan tyda på teorin att logikerna också kan vara sammanflätade, inte enbart konfliktskapande, vilket också betonas av Dermarkar och Hazgui (2022).

#### **4.2.2 Förtroende**

Samtliga respondenter har flertalet långvariga kundrelationer, vissa uppdrag påbörjades i samband med att revisorn började arbeta på byrån. Respondenterna påtalar betydelsen av kundernas förtroende för arbetet och att förtroendet är starkt sammanlänkat med relationen kund och revisor. För att skapa och behålla förtroende behövs god kompetens och rätt kunskaper, är ett enhälligt svar. Att förtroende finns mellan kund och revisor är av största vikt vidhåller respondenterna, vilket även styrks av Larsson (2007). En kunds förtroende skapas också när deras revisor finns tillgänglig anser respondent C, D och E. Personliga egenskaper vid bemötandet av kunder är också viktiga beståndsdelar i ett förtroende för att tillit ska finnas mellan parterna menar några av respondenterna (C och F). Att det finns en koppling mellan en personlig karaktär för förtroende och professionen styrks även av tidigare forskning (Larsson, 2007). Respondent C anser att förmågan att vara inlyssnande är en viktig egenskap, för att inte frestas av att svara på frågor för snabbt, utan hellre återkomma med inhämtade kunskap eller annan kompetens vid oklarheter för att ge ett genomtänkt och samlat svar. Vidare beskrivs att det är inte alltid svaren finns att få med en gång, men det finns verktyg för att införskaffa dem på ett professionellt sätt. Detta gynnar kunden, revisorn och oberoendet menar respondent C, då inget svar riskerar att gå över gränsen för vad som får delges eller ej. Dessutom avdramatiseras rollen som revisor och uppfattas mer som en stödjande än en kritisk granskare som letar fel i revisionen enligt respondent C.

Utöver god kompetens har respondent D, E och F noterat att kunder får förtroende vid råd även om det innebär korrigeringar för kunden. Respondent A exemplifierar att om ett fel upptäcks under revisionsprocessen och kunden ombeds att korrigera detta, måste kunden ha förtroendet och tilliten att korrigeringen kan komma leda till fördel för företaget. Pålitligheten i granskningen anses vara en viktig del. Respondenterna beskriver att de har långa revisionsuppdrag och kundrelationer avseende SME, vilket leder till antagandet att revisionsbyråerna är duktiga på att behålla kundernas förtroende. Svanström (2008) menar på att ju längre ett uppdrag fortgår desto mer ökar efterfrågan på revisorns rådgivning, och att grunden till detta är det förtroende som klienten har för sin revisor. Richard (2006) menar i stället att långvariga professionella relationer skulle kunna leda till vänskaplig sådan, då parterna genom den långa relationen kan komma att lära känna varandra. Då står revisorn inför utmaningen att vara vänskaplig och samtidigt agera oberoende, respondenterna instämmer i

denna punkt - att om relationen kan vara öppen och professionell, är det inte svårt att upprätthålla oberoendet utan problemen uppstår när relationen går över till en för vänskaplig relation.

*“Kunden har ett problem eller en fråga som vi löser med en färdig produkt. Får man en dålig känsla och säger till dem, får de mer förtroende och lyssnar mer på mig”* - Respondent D

*“Du måste ha korrekta kunskaper i yrket, men det handlar också om hur du bemöter någon”* - Respondent F

### 4.3 Sammanfattning empiri och analys

Oberoendet är grundläggande för respondenterna som har en överensstämmande syn på begreppet. Nyckelord som används är opåverkbar, professionell och objektiv. Svaren vad gäller optimal relation är likartade, där professionell och saklig genomsyrade uppfattningen och det anses inte svårt att ha en bra relation till klienten. Analysmodellen anses vara ett bra stöd och påminnande funktion under uppdragets gång, men inte ett fullkomligt sådant. Vidare är respondenterna och tidigare studie överens om att det finns skillnader i att vara revisor åt SME jämfört med ett stort företag, den största skillnaden som redogörs är att relationen enklare blir vänskaplig med SME, däremot framför respondenterna att detta inte är ett problem så länge revisorerna agerar professionellt. En annan skillnad är att SME vill ha mer stöd av revisorn. Det framkommer även en upplevd skillnad mellan små och stora revisionsbyråer, där mindre revisionsbyråer anses vara mer känsliga för kundförluster och att oberoendet därigenom skulle påverkas till det negativa. Det är däremot inget självupplevt problem utan snarare respondenternas egna reflektioner - att mindre byråer är mer känsliga för hot.

Långa uppdrag anser revisorerna och forskning bidrar med en positiv effekt på revisions- och redovisningskvaliteten, så länge relationen är fortsatt oberoende. Respondenterna har däremot skilda uppfattningar vad gäller revisorsrotation. Några upplevde det som ett onödigt moment vid granskning av SME, medan andra önskade att det skulle utnyttjas i större utsträckning än vad det gör idag. En sådan rotation kan ge upphov till både positiva effekter när osunda relationer upphävs, och negativa effekter, när sunda relationer upphävs. Rådgivningen är det som respondenterna tycker är roligast i arbetet, då det förbättrar relationen och på grund av att revisorerna har mycket kunskaper att delge SME. Trots att positiva aspekter lyfts fram, är det viktigt att veta gränsdragningen för vad som är acceptabelt och inte för att oberoendet inte ska riskeras, ju mindre klient som revisorn granskar desto viktigare anser respondenterna att det är. Även förtroendet är av vikt, med anledning av att uppdragen löper under längre perioder. Till största del upplevde respondenterna att det inte är något problem att bibehålla sitt oberoende, trots rådgivningens gråzon och dilemma men det är essentiellt med känsla och arbetslivserfarenhet. Slutligen går det att urskilja isomorfism i flertalet delar av respondenternas svar liksom att logikerna samverkar mer än stöter varandra.

## 5. Slutsats och framtid

### 5.1 Slutsats

I denna studie, har sex kvalitativa intervjuer med auktoriserade revisorer genomförts, med ett syfte att undersöka och skapa förståelse för revisorns uppfattning av oberoende samt synvinkel av rådgivning vid granskning av SME. Hänsyn ska däremot tas till att studien endast genomfört sex intervjuer, vilket innebär att studien inte är generaliserbar utan endast kan ge indikationer kring ämnet i fråga. Studien visar att oberoendets innebörd för respondenterna varken anses problematiskt att definiera, eller efterleva för egen del i professionen, men att det finns gråzoner och moment som kan försvåra oberoendet såvida inte ett strikt professionellt förhållningssätt antas. Att det är svårt och verklighetsfrämmande, anser dock tidigare nämnd forskning (Bazerman, 1997). Endast en respondent belyser för risken att oberoendet inte är intakt överallt i organisationsfältet. I denna studie visas att revisorer definierar oberoendet tämligen på likartat sätt, där opåverkbar, självständig, lagstadgat, objektiv, självgranskande och professionell skepticism är några fundamentala och sammanfattande begrepp. Dessa överensstämmer väl med hur tidigare litteratur förklarar det faktiska oberoendet (Diamant, 2004; Carrington, 2014; Eklöv Alander, 2019). Den här studien pekar sammantaget på att det är viktigt med det synbara oberoendet, som följaktligen ska vara oinskränkt. Bland annat på grund av skäl som legitimitet, trovärdighet, revisorns arbete, för externa intressenter och andra beslutsfattare. Påverkas oberoendet och granskningen, kan det få konsekvenser såsom kundförluster, misstroende, och försämrad revisionskvalité (Cotterill, 2017; Carrington, 2014).

Att analysmodellen är ett användbart verktyg som används av alla respondenter för att urskilja hot och för att säkerhetsställa oberoendet framkommer i studien. Modellen sammanfattas som en egenkontroll, kvalitetsstämpel och ett kontrollverktyg under eget ansvar. Studien visar också på att trots att analysmodellen uppfattas som något som vidare bör användas, är det ett verktyg som inte till 100 procent kan omfatta garanterat oberoendet och detaljer runt omkring. De hot som oftast påträffas och kan lättast åtgärdas är enligt respondenterna självgranskning och byråjäv, övriga hot anses inte vara lika vanligt förekommande. Byråernas interna kontroller är viktiga som kompletterande skydd mot oberoendet, vilket bekräftas i litteratur (Carrington, 2014) liksom olika former av möten på arbetsplatsen. I studien framkommer det att rådgivning är den mest stimulerande arbetsuppgiften, både vad det gäller revisionsnära och framför allt icke revisionsnära rådgivning. Dessutom anses en revisors rådgivning och goda kunskaper vara till fördel för SME i dess verksamhet och redovisning, en slutsats som också styrks i tidigare forskning (Blomkvist, et al, 2016; Halabi et al, 2010; Svanström, 2008). Studien kan däremot inte styrka den forskning (Spence och Carter, 2014) som pekar på att revisorerna skulle ha en mer kommersiell tyngdpunkt med exempelvis i arbetet än professionellt, men indikationen i denna studie pekar på bådas närvaro.

Det framkommer också i studien att rådgivning kan vara en gråzon där gränsdragning är en angelägen fråga för vad råd får innefatta utan att det påverkar oberoende. Erfarenhet, professionalism och magkänsla i kombination med regler och inhämtad specialistkompetens

underlättar vid otydliga gränser. Med det till hjälp anses gränsdragningen sällan vara problematisk för studiens respondenter. Sammantaget visar denna studie på att trots att respondenterna kan möta dilemmat mellan professionell och kommersiell logik i sitt yrke som forskning tidigare pekat på (Gendron, 2002: Spence och Carter, 2014), exempelvis vid rådgivningens gränsdragning där en gråzon kan uppstå, upplevs varken gränsdragningen eller oberoendet som något problematiskt. Denna studie kan inte baserat på dessa sex intervjuerna, utesluta att revisorer påverkas av professionella värderingar i stället för kommersiell logik, men visar indikationer likt tidigare forskning, på vikten av professionell logik (Seger 2018) liksom kommersiell aspekt av att ha goda kundrelationer (Harber och Willows, 2022) där kombination av logikerna snarare anses som oproblematiskt än att vara i konflikt (Dermarkar och Hazgui, 2022).

En annan aspekt som lyfts fram i studien är relationens och förtroendets grundläggande betydelse i en revisors arbete. Relationer anses är något som bör ske med försiktighet då oberoendet kan försvåras, hotas eller påverka tillförlitligheten. Det framkommer en samstämmig åsikt att det finns en risk att det uppkommer skillnader i oberoendet om det är stora eller mindre kunder. En anledning som nämns är att det lättare skapas relationer mellan revisor och SME, där risken är att den då kan bli för vänskaplig och därför anses det viktigt med tydliga gränser vid granskning av en mindre kund. Det är däremot inget som innefattar berörda respondenter i fråga, som menar att en god relation med SME samtidig kan vara professionell och opartisk, vilket styrks av Richard (2006) att det kan finnas en nyttig balans mellan professionell och vänskaplig relation. Relationer beskrivs i denna studie som positivt för samarbete och rådgivning för SME, under förutsättning att den är professionell och ärlig från båda parter. I denna studie påtalas att trots relationer med SME ofta blir av långvarig karaktär och därmed en möjlig risk för påverkat oberoende. Studien indikerar att relationen ändå inte anses svår ur perspektivet oberoende och skulle i så fall motsätta sig Svanströms (2008) forskning om att oberoendet kan riskera att påverkas mer när revisorns granskar SME.

Denna studie indikerar också att det kan finnas skillnader vad gäller inkomsternas betydelse för olika byråer, där mindre byråer anses vara mer känsliga för bortfall av kunder, en åsikt som uttalas av hälften av respondenterna och också bekräftas i tidigare forskning (DeAngelo, 1981). I denna studie tenderar det att finnas ett samband mellan intäkter från kunder och oberoende, vilket skulle kunna kopplas till annan forskning som visar på att viktiga klienter kan påverka revisorns oberoende (Cianci och Bierstaker, 2009). Likaså pekar denna studie på att mindre byråer i större utsträckning kan riskera att äventyra oberoendet, men sammantaget är det inget som berört denna studies respondenters oberoende. Vidare framgår att ett lagstadgat krav på revisorsrotation inte anses nödvändigt vid granskning av SME, med hänvisning till tidsaspekt och försvårande praktikaliteter såsom kundkännedom. Två av respondenterna från en liten och medelstor byrå anser att det är mest fördelaktigt med obegränsade tidsupdrag, vilket också pekas på i annan forskning (Svanströms, 2008; Tepalagul och Lin, 2015). Övriga däremot anser att revisorsrotation hos SME är mer fördelaktigt och bör ske i större utsträckning än vad det gör idag, förslagsvis från tre till tio år, byte av byrå eller ytterligare påskrivande revisor, men ytterst betrodde för att momentet genomförs är ansvarig revisor själv.

Slutligen indikeras i studien påverkan av isomorfism och institutionell logik eftersom intervjufrågorna har besvarats på liknande sätt. Med stöd av tidigare forskning (DiMaggio och Powell, 1983), förklaras det av isomorfismen olika former, exempelvis gällande utbildning (normativ), rådande regelverk (tvingande) och handlingar som ger legitimitet och framgång (imiterande). Det kan leda till att studiens respondenter som arbetar på olika byråer i samma organisationsfält ger liknande svar. Likaså kan respondenternas omvärld påverka deras tolkning och handling, grundat i normer och värderingar. Följaktligen skulle det kunna påverka sättet hur revisorer uppfattar eventuella svårigheter med oberoende och rådgivning då SME granskas, men för att sammanfatta det hela - det blir helt enkelt inte så fel.

## 5.2 Framtida forskningsförslag

Oberoendet är betydelsefullt för revisorns arbete och står under noga kontroll och reglering, som genomförs under eget ansvar vilket är något som skulle kunna ifrågasättas. Förslag till vidare forskning är därför att studera om granskning av oberoendet bör bedömas och avgöras av utomstående part till revisorn i fråga, som ett sätt att behålla mer neutralitet. Ett annat förslag är att återupprepa studien och intervjua fler seniora i professionen som har varit auktoriserade under längre tid än den här studiens respondenter. Med längre erfarenhet skulle fler situationer kunna fångas upp där oberoendet varit hotat, fler fall av svår gränsdragning kan ha förekommit samt att få mer nyanserad bild kring oberoendets innebörd över tid. Att utföra en studie som denna fast i större skala med fler deltagande respondenter kan också vara av vikt för att omfatta fler definitioner och aspekter. De indikatorer som lyfts fram i denna kvalitativa studie, skulle också kunna utvecklas vidare i en kvantitativ studie i större format och med hjälp av enkäter, som kan vara ett sätt att ge mer sanningsenliga svar med anledning av att respondenterna då kan vara helt anonyma (Patel och Davidson, 2019).

Avslutningsvis är ett förslag på vidare forskning att studera vidare utifrån externa intressenters perspektiv. Intervjuerna i den här studien avslutades med en fråga om respondenterna hade önskemål om en kompletterande fråga. Ett förslag som framkom var att en väsentlig del i revisorns arbete är det synbara oberoendet och hur omgivning och utomstående parter uppfattar revisorns arbete. Att det inte enbart räcker med det faktum att arbetet är korrekt, det måste uppfattas ha varit utfört på ett oberoende sätt för att skapa trovärdighet till person och innehåll. En fråga som därför föreslås studera vidare inom är; *hur uppfattar externa intressenter revision och revisor?*

## 6 Referenser

### 6.1 Litteratur

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

Carrington, T. (2014) *Revision* (2 uppl.). Stockholm: Liber AB.

Diamant, A. (2004) *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus förlag AB

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision* (1 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB

Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T., & Styhre, A. (2015). *Organisation och Organisering* (4 uppl.). Stockholm Liber

Friedland, R., & Alford, R. (1991). *Bringing Society Back In: Symbols, Practices and Institutional Contradictions*. In W. Powell & P. DiMaggio (Eds), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago. pp. 232-263

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevision* (3 uppl.). Stockholm: Norstedts Juridik AB

Patel, R., & Davidson, B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (5 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB

Sejer, K. (2018). *Institutional Logics and Accounting Professionals: The Case of K2 and K3*. Print. Örebro Studies in Business, 11.

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Umeå: Umeå universitet

Wallerstedt, E. (2009). *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år* (1 uppl.) Stockholm: SNS Förlag.

### 6.2 Vetenskapliga Artiklar

Antle, R. (1984). *Auditor Independence*. Journal of Accounting Research 22.1. 1-20.

Bazerman, M.H, Morgon, K.P & Loewenstein G.F. (1997). *The Impossibility of Auditor Independence*. MIT Sloan Management Review. vol 38 No 4, pp. 89-94.



Blomkvist, M., Johansson, J. and Malmström, M. (2016). *Accounting knowledge in innovative firms - direct contacts with external auditors for strategic actions*. Int. J. Managerial and Financial Accounting, Vol. 8, Nos. 3/4, pp.209–229.

Church, B. K., Jenkins G, J & Stanley, J, D. (2018). *Auditor Independence in the United States: Cornerstone of the Profession or Thorn in Our Side?* Accounting Horizons 32.3, 145-68.

Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009). *The effect of performance feedback and client importance on auditors' self- and public-focused ethical judgments*. Managerial Auditing Journal, 24(5), 455–474.

Cloutier, C., & Langley, A. (2013). *The Logic of Institutional Logics*. Journal of Management Inquiry 22.4: pp 360-80.

DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183–199.

Dermarkar, S. & Hazgui, M. (2022). *How Auditors Legitimize Commercialism: A Micro-discursive Analysis*. Critical Perspectives on Accounting vol 83: 102228.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*. American Sociological Review 48.2 (1983): 147-60.

Gendron, Y. (2002). *On the Role of the Organization in Auditors Client-acceptance Decisions*. Accounting, Organizations and Society 27.7: 659-84.

Hall, C. (2003). *What Is an SME? SME Definitions and Statistical Issues*. Journal of Enterprising Culture 11.3, 173-183.

Harber, M. & Willows, G.D. (2022). *The commercialist identity of mid-tier firm auditors: a precarious balancing of priorities*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 35 No. 8, pp. 1803-1829.

Hardies, K. (2020). *Auditor independence impairment: Bonding between clients and individual engagement partners*. Revista Española De Financiación Y Contabilidad 49.4, 427-51.

Johanson, J. & Vahlne, J-E. (2009). *The Uppsala internationalization process model revisited: From liability of Foreignness to Liability of Outsidership*. Journal of International Business Studies, Vol. 40, No. 9 ( 2009), pp. 1411-1431

Larsson, B. (2007). *Unpacking professional trust - dimensions of trust in swedish auditor's client relations*. Sociological research online 12.2, 1-14.

Richard, C. (2006). *Why an auditor can't be competent and independent: A french case study*. European accounting Review, 15(2), 153-179.

Spence, C., & Carter, C. (2014). *An Exploration of the Professional Habitus in the Big 4 Accounting Firms*. Work, Employment & Society 28(6): pp 946-62.

Svanström, T. (2009). *Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms*. European Accounting Review, 2013 Vol. 22, No. 2, 337 – 366.

Tepalagul, N, & Lin, L. (2015). *Auditor Independence and Audit Quality*. Journal of Accounting, Auditing & Finance 30.1, 101-21.

Wallace, W, A. (2004). *The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward*. Research in Accounting Regulation 17, 267-298.

## 6.3 Web

Bokföringsnämnden (2021). *Frågor och svar*.

<https://www.bfn.se/fragor-och-svar/arsredovisning/> (hämtad 2022-12-17)

Cotterill, Joseph. 2017. *KPMG South Africa executives dismissed over Gupta Scandal*. Financial Times. 15 september.

<https://www.ft.com/content/ce8ddb84-9a01-11e7-a652-cde3f882dd7b> (hämtad 2022-11-25)

Europaparlamentets och rådets direktiv nr 537/2014

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) nr 537•/•2014

(hämtad 2022-11-15)

Europaparlamentets råd och direktiv 2006/43 EG

l\_15720060609sv00870107.pdf (europa.eu) (hämtad 2022-11-14)

Europeiska kommissionen (u.å). *SME definition*.

[https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition\\_en](https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) (hämtad 2022-12-01)

FAR (u.å). *Vad gör en revisor?*

Vad gör en revisor? | FAR (hämtad 2022-11-18)

Far Online. (2020). *Redovisningsjäv i vissa företag (byråjäv)*.  
[EtikU 6 Redovisningsjäv i vissa företag \(byråjäv\) | FAR Online](#) (hämtad 2022-12-15)

Far Online. (2021). *Revisorsrotation*.  
<https://www.faronline.se/dokument/far/etiku/etiku13/> (hämtad 2022-12-15)

FAR Online (2021). *EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse – arvodesbegränsningar och förbjudna tjänster*.  
[EtikU 14 EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse – arvodesbegränsningar och förbjudna tjänster | FAR Online](#) (hämtad 2022-12-28)

Hadjipetri Glantz, Sofia. 2022. *Heta branschfrågor 2022 det här säger experterna*. Balans. 10 januari.  
<https://tidningenbalans.se/artikel/heta-branschfragor-2022-det-har-sager-experterna> (hämtad 2022-12-07)

Johansson, Per. 2018. *Revisorer måste bli hjältar*. Dagens Industri. 23 november.  
[DEBATT: Per Johansson, Revisorsinspektionen: Revisorer måste bli hjältar \(di.se\)](#) (hämtad 2022-12-18)

Johansson, Per. 2022. *När revisionen möter framtiden*. Balans. 11 januari.  
<https://tidningenbalans.se/artikel/nar-revisionen-moter-framtiden> (hämtad 2022-12-06)

Marténg, Charlotta. 2022. *5 frågor och svar om revisorns oberoende*. Balans. 21 februari.  
<https://tidningenbalans.se/artikel/5-fragor-och-svar-om-revisorns-oberoende> (hämtad 2022-12-05)

Revisorsinspektionen (u.å). *Regelverk*.  
[Regelverk - Revisorsinspektionen](#) (hämtad 2022-11-14)

Shoaib, Alia. 2017. *KPMG rocked South African corruption scandal*. Accountancy Age. 27 september.  
<https://www.accountancyage.com/2017/09/27/kpmg-rocked-south-african-corruption-scandal/> (hämtad 2022-11-25)

Sveriges Riksdag (2020). *Revisionslag*  
[Revisionslag \(1999:1079\) Svensk författningssamling 1999:1079 t.o.m. SFS 2020:1108 - Riksdagen](#) (hämtad 2022-11-17)

Sveriges Riksdag (2020). *Revisorslag*  
[Revisorslag \(2001:883\) Svensk författningssamling 2001:2001:883 t.o.m. SFS 2020:658 - Riksdagen](#) (hämtad 2022-11-18)

Sveriges Riksdag (2020). Tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision  
Lag (2016:429) om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision Svensk  
författningssamling 2016:2016:429 t.o.m. SFS 2020:676 - Riksdagen (hämtad 2022-11-14)

Sveriges Riksdag (2022). Aktiebolagslag  
Aktiebolagslag (2005:551) Svensk författningssamling 2005:2005:551 t.o.m. SFS 2022:1647 -  
Riksdagen (hämtad 2022-11-15)

Svenskt Näringsliv (2022) *Kraftig nedgång i svensk ekonomi.*  
Kraftig nedgång i svensk ekonomi (svensktnaringsliv.se) (hämtad 2023-01-04)

Svenskt Näringsliv (u.å) *SME.*  
<https://www.svensktnaringsliv.se/sme/> (hämtad 2022-12-20)

# Bilaga 1

## INTERVJUGUIDE

### **Inledning**

- Vill du inledningsvis berätta om dig själv och ditt eget arbete?
- I hur många år har du varit verksam som auktoriserad revisor och arbetslivserfarenhet inom området dessförinnan?

### **Revisorns oberoende**

- “*En oberoende revisor*”, vad innebär det begreppet för dig?
- Hur skulle du beskriva en optimal relation till en klient?
- På vilka sätt tror du att en revisors oberoende kan påverkas?
- Har du varit med om händelser relaterat till arbetslivet där oberoendet har hotats, i så fall hur?
- Upplever du någon skillnad i arbetet eller arbetssättet beroende på storlek på klient?
- Har du exempel på förebyggande åtgärder för att behålla oberoendet?
- Använder du/arbetsplatsen “analysmodellen” som verktyg för att granska oberoendet och bedöma eventuella hot, i så fall hur?
- Vad anser du om att byta uppdrag efter viss tid för att skydda oberoendet?
- Om modellen har använts för att identifiera hot; hur tycker du den fungerar? kan du exemplifiera?

### **Rådgivning till klienter**

- Vad är dina tankar om rådgivning till klienter, både vid revision och fristående rådgivning?
- Anser du att rådgivningen påverka oberoendet, i så fall hur? Finns det en gränsdragning? Var?
- Hur tror du att rådgivning kan påverka relationen mellan revisor och klient?
- Hur skapas ett förtroende vid rådgivning och vad kan påverka?
- Hur inges ett förtroende vid granskning och vad kan påverka?

### **Till sist:**

- Vilka skillnader upplever du i ditt arbete som revisor idag jämfört med för några år sedan?
- Vilka skillnader kan du se idag jämfört med då med avseende på oberoende och rådgivning?
- Är det något annat som du tycker bör belysas av ämnet i fråga?