



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Oberoendeproblematiken när revision kombineras med rådgivning i små bolag

**En kvalitativ studie om revisorers resonemang kring rådgivnings påverkan
på oberoende**

Författare
David Andersson
Marielle Lundvall

Handledare
Magnus Willeson

Kandidatuppsats
Vårterminen 2023

Förord

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till alla som hjälpt oss att genomföra denna uppsats som varit en riktig berg- och dalbana med både med- och motgångar. Vår handledare Magnus som funnit till hands med engagemang genom hela processen, våra kurskamrater som bidragit med feedback på seminarium, vänner och familj som varit stöttepelare och inte minst de revisorer som tagit sig tiden att delta på intervjuer och bidragit med många intressanta infallsvinklar trots att våren är en hektisk tid för dem. Stort tack!

Sammanfattning

Oberoende är en avgörande del i revisionsyrket som revisorer måste upprätthålla. Rådgivning inom branschen har ökat de senaste decennierna och därmed även problematiken kring oberoende, inte minst inom små bolag som är den typ av företag som främst är i behov av extern rådgivning. Det finns delade resultat i tidigare forskning kring hur detta ses på vilket mynnade ut i denna studien vars syfte är att undersöka hur revisorer resonerar kring rådgivningens påverkan på oberoende i små bolag.

Eftersom studien är menad att söka resonemang har en kvalitativ metod använts och samtalsintervjuer med fem revisorer har genomförts. Intervjuerna var semistrukturerade med öppna frågor för att undvika att leda respondenterna att svara på ett visst sätt. Svårigheter att hitta respondenter har begränsat urvalet. Vidare används en induktiv tematisk analysmetod där tre olika teman identifierades baserat på diskussionerna under intervjuerna. Resultatet har i huvudsak analyserats utifrån definition av oberoende, principal-agentteorin och analysmodellen.

Resultatet av studien visar att oberoende i sig och inte minst i kombination med rådgivning uppfattas som en gråzon. Trots många regleringar är det ofta en otydlig gränsdragning vad för revisionsnära rådgivning revisorer kan bidra med till sina kunder och när det bör övergå till att bli fristående rådgivning. Det är även delvis otydligt när fristående rådgivning tenderar att bli för mycket självgranskning. Självgransknings- och vänskapshotet identifieras som de generellt största hoten mot oberoende när rådgivning kombineras med revision i små bolag. Det finns många regleringar för att hantera oberoendehoten, men även i hanteringsfrågan finns vissa otydligheter som gör att revisorerna behöver utvärdera och ta egna beslut.

Nyckelord: Revision, revisor, oberoende, revisionsnära rådgivning, fristående rådgivning, principal-agentteorin, analysmodellen, byråjäv.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Bakgrundsbeskrivning	1
1.2. Problemdiskussion	2
1.3. Syfte och frågeställningar	4
2. Referensram	4
2.1. Oberoende	4
2.2. Revisorns roll som granskare	6
2.3. Revisionsrådgivning	6
2.4. Fristående rådgivning	7
2.5. Principal-agentteorin och informationsasymmetri	7
2.6. Analysmodellen	9
2.6.1. Byråjäv	10
2.7. Revisorsrotation	11
3. Metod	11
3.1. Val av metod.....	11
3.1.1. Urval av respondenter	12
3.1.2. Datainsamlingsprocess	13
3.2. Etiska aspekter.....	15
3.3. Analysmetod	16
4. Empiri och analys	16
4.1. Tema 1: Rådgivningens gråzon	17
4.1.1. Definition av oberoende	17
4.1.2. Rådgivning och oberoende - en gråzon	18
4.2. Tema 2: Hot mot oberoende	21
4.3. Tema 3: Hantering av hot mot oberoende	25
4.3.1. Interna formella riktlinjer	25
4.3.2. Klienter dåligt insatta	27
4.3.3. Revisorsrotation för att minimera beroendeställning	28
5. Diskussion	30
6. Slutsats.....	32
6.1. Förslag till framtida forskning	33

Referenslista	34
Bilaga 1: Missivbrev	39
Bilaga 2: Intervjuguide	40
Bilaga 3: Definition av respondenter	41

1. Inledning

I detta kapitel kommer en bakgrundsbeskrivning om revision och rådgivning att ges följt av en problemdiskussion som leder fram till syfte och frågeställningar. Detta ska ge läsaren en bild av ämnet och förståelse för varför denna studie görs.

1.1. Bakgrundsbeskrivning

Är de finansiella siffrorna korrekta? Det är en fråga som revisorer arbetar med dagligen. Revisionens syfte är att intressenter ska kunna lita på verksamhetens finansiella rapporter och ha tilltro till att det som rapporterats är korrekt. Men hur säkerställs att revisorns arbete utförs korrekt och är pålitligt? Med den frågan som bakgrund är det väldigt viktigt att revisorer uppfyller krav för att utföra revisionen helt oberoende av de bolag de granskar. Utan externa intressenters tilltro till att revisorns granskningar och revisionsberättelser är pålitliga tappar revisionen sitt främsta syfte (Diamant, 2004).

Kraven på revisorns oberoende har ökat genom åren, bland annat på grund av olika revisions-skandaler. En av de största och mest omtalade revisions-skandalerna är Enron-skandalen. Enron var ett av de största bolagen i USA och bedömdes vara det mest innovativa företaget av Fortune magazine (Healy & Palepu, 2003). År 2001 gick Enron ut med att de på grund av bokföringsfel behöver omarbete siffror från tidigare års finansiella rapporter. Dessa omarbetningar sänkte Enrons värde märkbart och några månader senare ansökte Enron om konkurs (Benston & Hartgraves, 2002). Revisionsbyrån Arthur Andersen som arbetat med Enron länge misstänktes för att inte agerat objektivt och blev undersökta av USA:s myndighet för tillsyn över handel med värdepapper, Security Exchange Commissions (SEC). Precis innan undersökningen skulle ske förstörde byrån viktiga dokument och e-mail, för detta dömdes de för "obstruction of justice", vilket ledde till att de förlorade sin licens att utföra revision (Sridharan et al., 2022). Enron-skandalen och en rad andra skandaler ledde till att lagen Sarbanes-Oxley Act (SOX) antogs år 2002. Lagen antogs för att stärka investerarens förtroende för aktiemarknaden genom en rad åtgärder som stärkte den finansiella rapporteringens tillit. Det ställdes bland annat strängare krav på revisorns oberoende och professionalism (Balans, 2006).

Många revisionsbyråer erbjuder utöver revision även konsulttjänster där revisorer ger rådgivning till bolag. Svanström (2013) skriver att både det så kallade ekonomiska- och sociala beroendet ökar när lönsamma konsulttjänster blir en del av revisorns uppdrag hos klienten. Desto större ekonomiskt beroende en revisionsbyrå har av just den klienten, desto mer kan det äventyra oberoendet (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997). När det finns ett ekonomiskt beroende och ett behov av att få behålla sitt uppdrag hos en viss klient är det en anledning till att revisorer mer eller mindre kan tillmötesgå denna klient i utförandet av revisionen (DeAngelo, 1981). Socialt beroende innebär hot som kan uppkomma mot revisorns oberoende när revisorn bygger en personlig relation till klienten. När revisorer har

utvecklat starka relationer med sina klienter, vilket det eftersträvas att göra, kan det bli svårt för revisorerna psykologiskt att genomföra helt oberoende granskningar. Detta gäller både medvetet och omedvetet. Egenintresse är viktigt att beakta eftersom det finns en tendens hos människor att blanda ihop det med vad som är rättvist eller moraliskt (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997).

Rådgivning inom revisionsbranschen är något som ökat de senaste decennierna. Enligt Ashbaugh, LaFond och Mayhew (2003) var den amerikanska myndigheten United States Securities and Exchange Commission (SEC) under 1990-talet oroade över tillväxten av rådgivningstjänster och ordförande Levitt uttryckte sig enligt följande: *“The audit function is simply being used as a springboard to more lucrative consulting services”* (Ashbaugh, LaFond & Mayhew, 2003). Rådgivningstjänster ansågs kunna äventyra revisorers oberoende på grund av att det leder till ökade intäkter till byråerna och därmed ekonomiskt beroende av en klient (Ashbaugh, LaFond & Mayhew, 2003). År 2000 inskränkte SEC revisionsbyråers rätt att utföra vissa rådgivningstjänster i kombination med revision. Denna inskränkning utökades senare av SOX som gav fler restriktioner på rådgivningstjänster (Schneider, Church & Ely, 2006).

Diskussionen om rådgivning inom branschen har följt samma spår även i Sverige. Enligt en proposition (Prop. 2000/01:146) som låg till grund till revisorslagen (2001:883) kan rådgivning påverka revisorns oberoende negativt. En omfattande rådgivning till ett bolag som revisorn ska granska kan leda till att revisorn får ett stort inflytande och kan därmed påverka dess objektivitet samt dess upplevda oberoende av externa intressenter (Prop. 2000/01:146). Ett tydligt exempel på detta är det tidigare nämnda Enron-fallet. Byrån Arthur Andersen anklagades för att ha varit för ekonomiskt beroende av intäkterna från konsulttjänster som de erbjöd Enron och därmed inte vågat ifrågasätta Enrons redovisning (Carrington, 2014).

1.2. Problemdiskussion

DeAngelo (1981) diskuterade kring att en revisors incitament att utföra en oberoende granskning kan äventyras om det uppstår ett ekonomiskt beroende av en klient. Därefter har forskning kring ekonomiskt beroende varit tvetydig med studier som kommit fram till olika slutsatser om ekonomiskt beroende har stor påverkan på revisorers oberoende (Ashbaugh, LaFond & Mayhew, 2003). Forskning som visat att det inte finns någon koppling mellan att ökat ekonomiskt beroende ger negativ påverkan på revisorers oberoende pekar på att det finns två faktorer som ger en ökad kostnad till att äventyra sitt oberoende; oro över försämrat rykte och risken för rättstvister (DeFond, Raghunandan & Subramanyam, 2002). Samtidigt som behovet av rådgivning är större i små bolag utgör små bolag enligt Svanström (2013) en lägre risk för skadat rykte samt att risken för rättstvister i Sverige anses vara låg i jämförelse med exempelvis USA. Det bör öka risken för att äventyra sitt oberoende.

Små bolag definieras enligt 1 kap. 3 § Årsredovisningslag (1995:1554) som företag med mindre än 50 anställda sett till medeltal under de senaste två åren, mindre än 40 miljoner kronor i redovisad balansslutning senaste två åren samt mindre än 80 miljoner kronor i redovisad nettoomsättning de senaste två åren. När ett bolag passerar två av dessa villkor ses de som större företag och därmed inte längre som ett mindre. Det sociala beroendet blir i regel större i mindre företag eftersom relationer tenderar att bli starkare när färre individer är involverade (Svanström, 2013). Samtidigt är det vanligare att små bolag anlitar extern rådgivning jämfört med större, eftersom de inte har möjlighet att anställa personer inom alla kompetensområden. Inom större bolag finns det oftast en högre grad av intern kompetens så behovet av extern rådgivning minskar (Svanström, 2008). Samtidigt riskerar också parterna att bilda ett socialt beroende av varandra när en mer personlig relation utvecklas (Svanström, 2013).

En åtgärd för att förebygga socialt beroende är att sätta en gräns på hur länge en revisor kan arbeta för en klient, ett så kallat revisorsrotationskrav. Men det finns även de som argumenterar för att det finns fördelar med att ha en kund en längre tid. Att vara revisor för en kund en längre tid ökar kunskaperna om kundens verksamhet och därmed blir revisionen av högre kvalitet (Tepalagul & Lin, 2014). Enligt Simunic (1984) kan även rådgivning leda till ökad revisionseffektivitet och kvalitet. För att beskriva detta fenomen ger Kinney (2004) exempel att om en revisor får en ökad kunskap om klientens datasystem och skatteredovisning så kan det spilla över till revisionen och förbättra dess kvalitet. Detta är extra relevant för små bolag då redovisningskompetensen ofta är låg bland chefer och därför kan rådgivning vara viktigt som hjälp med dessa frågor (Hope & Langli, 2010).

Rådgivningens effekt på oberoendet kan enligt Diamant (2004) även bli större i mindre bolag där revisorn har mer kontakt med ledningen och ledningen generellt har mindre kompetens. På grund av den generellt svagare inre kompetens jämfört med ett större bolag så har ledningen på ett mindre bolag svårare att utvärdera rådet och förkasta det vilket leder till att det är större risk att de kommer att agera på det. Detta gör att rådgivningens påverkan på oberoende kan bli mer problematisk i mindre bolag i form av ett självgranskningshot. Diamant (2004) hänvisar till revisorslagen som uppger att revisorer ska avsäga sig uppdraget om hen lämnat rådgivning som inte tillhör revisionsverksamheten och omfattar granskningsuppdraget för att skydda mot självgranskningshot likt detta.

Revisorers oberoende är ett ständigt aktuellt ämne och mycket forskning har genomförts i frågan. Trots att oberoende är något alla revisorer ska sträva mot i enlighet med revisorslagen så har brister identifierats. Ibland har bristerna varit så stora att de lett till revisionskandaler som påverkat lagstiftningen. Rådande forskning har delvis olika syn på hur rådgivning i praktiken faktiskt påverkar oberoendet. Få studier har gjorts gällande revisorns egna resonemang kring detta.

1.3. Syfte och frågeställningar

Denna studie syftar till att undersöka hur revisorer resonerar kring rådgivningens påverkan på oberoende inriktat mot små bolag. Hur rådgivning påverkar revisorers arbete samt vilka hot som ställs mot revisorers oberoende och hur revisorer hanterar dessa hot.

Den frågeställning studien avser besvara är:

- Hur resonerar revisorer kring rådgivningens påverkan på oberoende i små bolag?

2. Referensram

I detta kapitel kommer oberoende inledningsvis beskrivas mer utförligt för att läsaren enklare ska kunna följa resonemang och analyser som följer i kapitlet empiri och analys. Vidare beskrivs revisorns roll som granskare, revisionsrådgivning och fristående rådgivare. Dessa delar syftar till att läsaren ska få en tydligare bild av vad revisorer arbetar med, olika typer av rådgivning och varför det är av stor vikt att revisorer är oberoende. Denna förståelse är även nödvändig för att läsaren ska kunna följa resonemang som följer i empiri- och analyskapitlet. Därefter presenteras principal-agentteorin, informationsasymmetri och analysmodellen som kan användas för att förklara varför revision finns och är utformat med vikt på oberoende samt varför de olika hoten som förekommer mot oberoendet existerar, vilka de är och hur de kan hanteras.

2.1. Oberoende

Revisionsyrket har i grunden en problematik med oberoende redan innan ett uppdrag börjar eftersom revisorer arbetar i företag med kommersiella intressen där revisorer erhåller ersättning från företagen som granskas. Detta problem försöker överbryggas med regler kring etik såsom IESBA:s etikkod (Eklöv-Alander, 2019). För att utföra revision krävs att revisorn får information från klienten och just det faktum att revisorn är beroende av information av den som ska granskas kan vara problematiskt sett till oberoende (Eklöv-Alander, 2019). Eftersom revision syftar till att intressenter ska kunna lita på verksamhetens finansiella rapporter och ha tilltro till att det som rapporterats är korrekt är oberoende av stor vikt, vilket i alla uppdrag äventyras av nämnda faktorer. Utan externa intressenters tilltro till att revisorns granskning och revisionsberättelse är pålitliga tappar revisionen sitt främsta syfte. Därför är det viktigt att revisorer uppfyller krav för att utföra oberoende revision i största möjliga mån (Diamant, 2004).

Oberoende är inte bara viktigt som en tillitsfaktor, det är också en essentiell faktor för revisionskvalitet. Revisionskvalitet definieras av DeAngelo (1981) som den marknadsbedömda sannolikheten att revisorn upptäcker ett fel och därefter rapporterar det felet. Sannolikheten att revisorn upptäcker felaktigheter beror på revisorns kompetens att identifiera felaktigheter, vilket är beroende på dennes tekniska kapacitet, revisionsmetoder

och omfattning av granskningen. Sannolikheten att revisorn rapporterar fel som upptäckts påverkas i sin tur av revisorns oberoende gentemot klienten (DeAngelo, 1981).

Det har presenterats många olika förslag på definitioner av oberoende. Knapp (1985) förklarade oberoende som revisorns förmåga att stå emot klienttryck. Magill & Previts (1991) definierade det som en funktion av ens karaktär där egenskaper som integritet och pålitlighet var viktiga. Den amerikanska organisationen för revisionsstandarder och riktlinjer, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), definierade oberoende som en mental attityd som skulle upprätthållas av revisorn (AICPA, 1992). I amerikanska, europeiska och internationella regelverk finns det numera en gemensam definition på oberoende där begreppet delas upp i två olika sorter; *faktiskt oberoende* och *synbart oberoende*. Faktiskt oberoende behandlar att revisorn inte ska försätta sig i situationer där det finns en risk för att utsättas för faktorer som gör att revisionen inte kan utföras oberoende. Synbart oberoende avser situationer när det finns faktorer som kan få en informerad extern part att misstro revisorns oberoende. Revisorer ska undvika omständigheter som kan få en extern part att tro att uppdraget inte sker objektivt (IFAC, 2022; AICPA, 2021; 2002/590/EC).

I svensk lagstiftning benämns inte ordet oberoende specifikt utan i revisorslagen används ord som objektiv, opartisk och självständig (Revisorslagen 2001:883). Dock gäller faktiskt och synbart oberoende även i Sverige eftersom EU:s regler har tagits in i svensk lag (Carrington, 2014.) Enligt Eklöv-Alander (2019) är faktiskt oberoende ett måste för att en revisor ska kunna utföra revision enligt god revisorssed. Det centrala i oberoende är att revisorn genomför sin granskning enligt de tre begreppen självständigt, objektivt och med integritet. Detta krävs för att faktiskt oberoende ska upprätthållas vid revision (Eklöv-Alander, 2019). International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) etikkod om oberoende gäller vid tillämpning av god revisorssed (FAR Online, 2018) och integritet samt objektivitet är två av de fem grundläggande principerna i etikkoden (IFAC, 2022). Integritet innebär att revisorer är ärliga i sina affärsrelationer och agerar på ett rättvist samt sanningsenligt sätt. Integritet kräver ett visst agerande vilket bland annat involverar att stå på sig vid uppstådda problem och även våga utmana andra när det krävs. Revisorer ska enligt integritetsbegreppet inte heller förknippa sig med information som är falsk eller vilseledande. Objektivitetsbegreppet innebär att revisorns omdöme inte äventyras av partiskhet, intressekonflikter eller otillbörligt inflytande av intressenter. Om revisorns omdöme riskeras att påverkas av relationer eller omständigheter ska tjänsten inte utföras (IFAC, 2022).

Faktiskt oberoende kan vara väldigt svårt att bedöma utifrån. Därför är synbart oberoende också viktigt eftersom en revisor måste uppfattas som oberoende av alla intressenter. En revisors synliga oberoende kan till exempel påverkas av hur länge revisorn arbetar med en klient, en längre tid riskerar att skapa vänskapsrelationer. Ytterligare exempel är om en revisionsbyrå får en stor del av sina intäkter från konsulttjänster. Dessa exempel är vad som tidigare i rapporten benämnts socialt oberoende respektive ekonomiskt oberoende. Dessa

aspekter kan oroa intressenter om revisorns oberoende men behöver inte nödvändigtvis betyda att revisorn inte utför sin revision oberoende (Eklöv-Alander, 2019).

2.2. Revisorns roll som granskare

Revisorer granskar aktiebolagets räkenskaper och företagsledningens förvaltning av bolaget. En granskning av räkenskaperna och bokföringen kallas redovisningsrevision och en granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning kallas förvaltningsrevision (Marton, Runesson & Sandell, 2020). Redovisningsrevisionens uppgift är att se till att det som angivits i räkenskaperna är korrekt och ger en rättvisande bild samt följer lagen och god redovisningssed. Förvaltningsrevisionen syftar till att granska om åtgärder gjorda av styrelsen och den verkställande direktören har följt alla lagar som krävs och inte gjort sig skyldiga till försummelse (Marton, Runesson & Sandell, 2020). När granskningsarbetet är klart lämnas en revisionsberättelse som beskriver revisorns arbete och dess iakttagelser. Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om årsredovisningen ger en rättvis bild av bolagets ställning och rekommendation kring hur bolagsstämman bör agera utifrån årsredovisningen. Även ett uttalande om hur bolagsledningen sköter bolaget ska ingå. Om revisorn hittar något fel ska detta anmärkas och det blir en så kallad oren revisionsberättelse. Om ett bolag får en anmärkning anses detta ha ett starkt signalvärde till intressenter att förvaltningen av bolaget inte går rätt till (Wernerman, 2006).

2.3. Revisionsrådgivning

Revisionsrådgivning är en del av revisionsverksamheten. En revisor har som krav att se till att uppgifterna i det som granskas stämmer med de bakomliggande omständigheterna. Om revisorn hittar brister att anmärka på i materialet finns en skyldighet att ta upp detta med klienten och ge råd om hur detta kan rättas till. Detta för att klienten ska kunna utföra sin skyldighet att lämna ut en offentlig redovisning och att den är korrekt så att klientens intressenter inte vilseleds (Diamant, 2004). Det är även viktigt för revisorn att redovisningen har hög kvalitet och kan förlita sig på den då revisorn har som uppgift att uttala sig om redovisningen. Rådgivningens roll är därmed till stor del till för att förbättra och säkerställa att redovisningen håller hög kvalitet. I propositionen till 1975 års aktiebolagslag beskrevs revisionsrådgivning som sådan rådgivning som syftar till att förbättra klientens organisation, bokföring, kalkyler och budgetering (Carrington, 2014).

Gränsen mellan vad revisorn har som skyldighet att påtala för klienten och vad som anses vara konsultverksamhet kan vara väldigt otydlig. Här måste revisorn göra en egen bedömning om rådgivningen går under revisionsrådgivning som den är skyldig att ge råd om och om den är tillåten (Carrington, 2014). Förväntningsgap kan uppstå när kunden upplever att revisorn inte kan eller får bistå med det som förväntats. Kunden kan till exempel förvänta sig att revisorn kan bistå med någonting som strider mot god revisions sed och där uppstår problematiken (Wernerman, 2006).

2.4. Fristående rådgivning

De rådgivningstjänster som en revisionsbyrå kan erbjuda som inte är en del av revisionsverksamheten kallas för fristående rådgivning. Denna typ av rådgivning kan ske i områden som till exempel bokföring, redovisning, skatterådgivning och riskhantering. Konsulttjänster är en stor del av revisionsbyråernas intäkter där de ibland kan uppgå till mer än hälften av intäkterna. Revisionsbyråerna har en stor konkurrensfördel i konsultbranschen då deras revisorer besitter kunskap om bolagen de reviderar och kan därmed erbjuda lägre priser än andra konsultföretag eftersom de inte behöver lägga tid på att sätta sig in i företagets verksamhet för att kunna ge råd (Carrington, 2014).

EU:s revisionsförordning artikel 5 listar icke revisionstjänster som har förbjudits att utföra i företag som anses vara av allmänt intresse samtidigt utför revision i det företaget. Företag av allmänt intresse definieras sammanfattat enligt EU förordningen nummer 537/2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse: *"Företag av betydande allmänt intresse på grund av verksamhetens art, storlek eller antal anställda eller företagsstatus, inbegripet banker, försäkringsföretag och börsnoterade företag."* Dessa tjänster gäller bland annat bokföring, medverkan i förvaltningen, skatttjänster och internrevision (Europaparlamentets och rådets förordning, 2014). I artikeln tillåts det att vissa förbud kan tillåtas om vissa krav uppfylls, vilket Sverige har gjort, detta gäller främst skatterådgivningstjänster. Förbudet att tillhandahålla dessa ej tillåtna icke revisionstjänster gäller vid början av räkenskapsåret som ska granskas tills att revisionsberättelsen avlämnas. Det finns även en så kallad "cooling-in" period som innebär att byrån inte får ha utfört någon av dessa tjänster ett år innan företaget blir en revisionsklient (FAR Online, 2021c).

2.5. Principal-agentteorin och informationsasymmetri

Principal-agentteorin är en teori som kan förklara varför det finns behov av oberoende revisorer som anlitas av bolagsstämman och säkerställer att bolagets finansiella rapporter är korrekta. Detta enligt Jensen och Meckling (1976) som utvecklade teorin. Författarna anger ett antal antaganden i syftet att skapa en struktur för teorin. Samhällets finansiella system antas vara betydligt mindre komplext än vad det är i verkligheten. Exempelvis utelämnar teorin skatter, handelskrediter och komplexa finansiella anspråk såsom obligationer. Det antas bara finnas en toppchef med ägarintresse i bolaget, externa aktieägare ses som röstlösa, enda nyttan för externa ägare med att äga en del av bolaget är att det påverkar dennes förmögenhet eller kassaflöden och att det endast finns ett beslut kring finansiering av produktion att fatta (Jensen & Meckling, 1976).

Laffont och Martimort (2002) tydliggör antagandet att det finns en principal som delger en agent med ett uppdrag som involverar att fatta beslut som påverkar bolaget i någon utsträckning. Agenten kan välja att genomföra uppdraget eller avstå. Vid accepterat uppdrag antas att parterna ingått ett avtal där straff kan utgå till den part som bryter kontraktet. Båda parterna vill maximera sin egen nytta vilket innebär en risk eftersom principalen och agenten

ofta kan ha olika viljor (Laffont & Martimort, 2002). För att säkerställa att agenten ska agera i enlighet med principalens önskan används ofta olika metoder såsom exempelvis övervakning och ekonomiska incitament. Kostnader för att säkerställa agentens agerande i största möjliga mån går inte att undvika och uppstår när principalen delegerar arbete (Jensen & Meckling, 1976). I situation där ett bolags utomstående ägare agerar principal och företagsledaren agent är revision en förhållandevis billig övervakningsåtgärd så att ägarna kan följa att företagsledaren styr bolaget i önskad riktning och resultat som presenteras är korrekta (Svanström, 2008).

Informationsasymmetri har en stor roll i principal-agentteorin. Det uppstår när avtal om uppdrag ska ingås men där antingen principalen eller agenten har mer eller bättre information än den andra (Laffont & Martimort, 2002). När parterna har olika information är det möjligt att manipulera informationen. Eftersom parterna vill maximera sin egennyttan är detta ett utbredd problem (Zogning, 2017). Informationsproblemet mellan företag och externa parter är en anledning till revisionens nytta enligt Healy och Palepu (2001). Investerare som vill investera i ett bolag, för att nämna ett exempel, behöver information för att kunna värdera och bedöma om det är intressant. Här uppstår informationsasymmetrin, företaget har information som investeraren inte har och när information delges måste investerarna kunna lita på att den stämmer. Revisorn spelar en viktig roll i att granska informationen så att investeraren kan lita på att informationen som företaget delger stämmer. Ytterligare exempel där informationsasymmetri uppstår och revision spelar en viktig roll är vid kreditgivning. Kreditgivaren måste kunna bedöma risken hos den som lånar. Lösningen för många länder har varit att lagstifta att företag måste redovisa tillgänglig information. Revisorn granskar denna information och ger den trovärdighet vilket minskar informationsasymmetrin (Healy & Palepu, 2001).

Principal-agentteorin är främst aktuell för bolag som inte är ägarledda, det vill säga i regel större bolag. Detta eftersom övervakning av bolaget, såsom revision, syftar till att minska informationsasymmetrin till ägarna och om ägarna är en del av bolagets ledning har de redan den insynen i bolaget (Collis, 2010). Dock kan teorin vara av intresse även i små bolag eftersom det råder informationsasymmetri mellan andra parter också. Det gör teorin relevant för denna uppsats samtidigt som inte alla små bolag är ägarledda samt att vissa jämförelser till större bolag gör att teorin kan ge ökad förståelse för de resonemangen.

Det finns en del kritik mot principal-agentteorin som bland annat Zogning (2017) tar upp delar av. Zogning kritiserar de stora förenklingarna av verkligheten som teorin antar, särskilt att etik och moral exkluderas. Teorins syn på att människan alltid agerar utifrån ett ekonomiskt perspektiv och väljer det enklaste alternativet och maximering av sin egennyttan framför andra människors vilja och välmående är inte en korrekt bild av verkligheten. Människan har en tendens att agera i icke ekonomiska termer i enlighet med individens etik och moral även om det inte alltid är den enklaste vägen att gå (Zogning, 2017). Davis, Donaldson och Schoorman (1997) menar att teorin är för matematiskt lagd samt att för många

förenklingar av verkligheten antas för att kunna förklara mänskligt beteende och den komplexa verkligheten på ett rimligt sätt. Modellen tar inte hänsyn till människans sociala natur. Dock kan teorin vara användbar i syfte att förklara mer strategiska förhållanden vid skiljaktiga intressen mellan parter och övervakning- och belöningsystem används för att minimera intressekonflikter (Davis, Donaldson & Schoorman, 1997).

2.6. Analysmodellen

Revisorer ska i enlighet med 20 § Revisorslag (SFS 2001:883) utföra uppdrag opartiskt och självständigt med objektivitet i ställningstaganden och revisionsverksamheten ska vara organiserad för att kunna säkerställa detta. Analysmodellen är enligt Wernerman (2006) en metod för revisorer att pröva sitt oberoende inför varje nytt uppdrag. Modellen är en del av revisorslagen som introducerades i samband med att revisorslagen 2001:883 trädde i kraft den 1 januari 2002. Prövningen ska göras inför varje nytt uppdrag eller vid nya omständigheter i pågående uppdrag för att analysera om det föreligger något hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet. Om inget hot föreligger efter att prövningen är gjord så kan revisionsuppdraget accepteras och prövningen ska dokumenteras. Det är viktigt att det dokumenteras för att i efterhand kunna se bedömningen (Wernerman, 2006).

De hot som ska prövas enligt analysmodellen framgår i 21 a § Revisorslag (FAR Online, 2021a). Revisorslagen (SFS 2001:883) anger fem situationer där revisorn ska avböja eller avsäga ett uppdrag om något av dessa hot föreligger. Dessa situationer gäller inte bara påskrivande revisor utan det gäller även bolaget som revisorn är verksam i samt andra som kan påverka revisionsresultatet. Om någon av dessa är i eller riskerar bli i beroendeställning till klienten ska uppdraget inte påbörjas, alternativt avslutas om beroendeställning utvecklats under uppdragets gång. Situationerna som 21 a § Revisorslagen (SFS 2001:883) beskriver är:

- Egenintressehot
- Självgranskningshot
- Partställningshot
- Vänskapshot
- Skrämselhot

Egenintressehot föreligger när en revisor har direkta ekonomiska intressen i en klient och det hotar förtroendet för revisorn. Revisorn är ekonomiskt beroende av klienten. Detta uppstår när det finns affärsmässiga relationer utöver vad som krävs för revisionsuppdraget. Ett typexempel är om revisorn äger eller handlar med aktier i klientens verksamhet (Prop. 2000/01:146).

Självgranskningshot innebär att i rollen som granskande revisor kommer revisorn granska sådant som denne har haft inflytande i. Självgranskningshotet är på sätt och vis inbyggt i professionen på det viset att om samma revisor är kvar i ett bolag i mer än ett räkenskapsår kommer hen i viss grad behöva granska förra årets revision som denne själv gjort. Ett exempel av självgranskning är när revisorn gett råd till bolagsledningen och ledningen följer

rådet. Då finns incitament till att revisorn har intresse för att rådet är effektivt och därmed har ett finansiellt intresse att presentera det så gynnsamt som möjligt (Diamant, 2004).

Partställningshotet implicerar ett förhållande där revisorn, eller någon inom revisionsteamet, tar ställning för eller emot klienten och framstår därmed som kopplad till klienten. Detta i rättslig eller ekonomisk fråga, till exempel i en förhandling (Prop. 2000/01:146).

Vänskapshot föreligger när revisor och klientens ledning har nära personlig relation med varandra (Prop. 2000/01:146). Har en revisor en klient väldigt länge riskeras det att med åren utvecklas en mer personlig relation till klienten och därmed skapa ett vänskapshot. Det kan påverka revisionskvaliteten på så vis att revisorn inte längre lyder under aktieägarnas intresse utan istället följer klientens intresse och därav eventuellt släpper fram oegentligheter under revisionen (Eklöv-Alander, 2019). Enligt Eklöv-Alander (2019) kan detta även ske på grund av att revisorn inte vill förlora sitt revisionsuppdrag och fortsätta få arvode från klienten, vilket blir en form av egenintressehot.

Skrämselhot behandlar påtryckningar från klienten mot revisorn för att framkalla obehag. Detta ska dock skiljas mot ifrågasättanden av revisorn från klienten (Prop. 2000/01:146).

Utöver dessa situationer finns en generalklausul som anger att en revisor ska avböja eller avsäga sig uppdrag om det kan finnas annat förhållande som kan ha negativ påverkan på förtroendet för revisorns neutralitet eller självständighet. Om det dock i enskilda fall förekommer särskilda omständigheter som innebär att oberoendeställningen inte hotas eller att åtgärder vidtagits som eliminerat samtliga hot mot oberoende kan uppdraget påbörjas eller fortsätta om uppdraget redan inletts (SFS 2001:883). Klausulen omfattar därmed till skillnad från andra hot i revisorslagen även ett perspektiv utanför relationen mellan klienten och revisorn och tar med externa förhållanden också. Generalklausulen omfattar därmed även synbart oberoende (Diamant, 2004).

2.6.1. Byråjäv

9 kap. 17 § Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) behandlar olika jävsituationer. Lagen anger sju situationer som hindrar en revisor att ta sig an uppdrag i ett visst bolag. Stycke fyra behandlar byråjäv vilket innebär att en revisor får inte vara verksam i samma företag som personen som biträder eller kontrollerar det granskade bolaget i grundbokföring eller medelsförvaltning. Reglerna kring byråjäv ser annorlunda ut beroende på storleken av bolaget som granskas. För större bolag är det strängare regler och då omfattas inte bara grundbokföringen utan all redovisning. Därmed får byråer inte utföra både redovisningstjänster och revisionstjänster till större bolag. Uppdrag där en byrå utför både redovisningstjänster och revisionstjänster till en klient kallas kombiuppdrag.

Kombiuppdrag kan leda till självgranskningshot och andra hot som hotar det faktiska och synbara oberoendet. Det kan även leda till att revisorer förlitar sig för mycket på

redovisningen som upprättas av kollegor (Prop. 2005/06:97). I utredningen SOU 2008:79 framfördes dock att kostnaden blev för dyr för små bolag om bolaget behövde anlita från två olika byråer eftersom kostnaden normalt blir mindre när samma byrå anlitas. Mindre bolag är ofta i stort behov av hjälp med redovisningen och kombiuppdrag kan leda till bättre revisionskvalitet (SOU 2008:79). Det anses att den oberoendeproblematik som kan uppstå vid kombiuppdrag i mindre bolag som byråjävsreglerna möjliggör ska hanteras med analysmodellen (FAR Online, 2020).

Till skillnad från de fem listade oberoendehoten ovan finns inga undantagsfall på grund av särskilda omständigheter mot jävsituationer i aktiebolagslagen. I samband med att en revisor prövar sitt oberoende genom analysmodellen bör dessa jävsituationer också beaktas. Genom att ha en överblick över direkta och möjliga hot mot revisorns oberoende vilka genom analysmodellen ska prövas inför varje nytt uppdrag, eller vid förändring av pågående uppdrag, kan det underlätta i att följa revisorerens resonemang kring hoten mot oberoende med rådgivning.

2.7. Revisorsrotation

Enligt IESBAs etikkod kan ett längre revisionsuppdrag utgöra ett vänskapshot på grund av en ökad risk att det utvecklas en närmare relation till kunden. Det kan även uppstå egenintressehot för att revisorn eller revisionsbyrån inte vill förlora en långvarig kund. För att motverka detta används revisorsrotation, vilket innebär att ett bolag byter revisor efter ett antal år (FAR Online, 2023). För företag av allmänt intresse är revisorsrotation tvingande och enligt revisorsförordningen får en revisor inte ha ett uppdrag i mer än tio år och därefter krävs en "cooling-off" period på fyra år där inga nya uppdrag för det företaget får inledas. Om uppdraget är för ett företag av allmänt intresse men inte är ett finansiellt företag finns det undantag för att förlänga uppdraget över dessa tio år. Om ett företag av allmänt intresse har valt en revisor får den bara ha uppdraget i sammanlagt sju år. För företag som inte klassificeras som allmänt intressanta finns inget krav på revisorsrotation utan här måste revisionsbyrån själv utvärdera hotet och bestämma om det krävs en rotation av en revisor ur ett revisionsteam (FAR Online, 2021b).

3. Metod

I detta kapitel beskrivs tillvägagångssättet av uppsatsprocessen för att läsaren ska veta varför uppsatsen är utformad på det sättet som den är och vara medvetna om de val som ligger bakom. Inledningsvis presenteras val av metod och respondenter, därefter beskrivs datainsamlingsprocessen, etiska överväganden och slutligen analysmetoden.

3.1. Val av metod

Studien som denna rapport beskriver är en kvalitativ studie. Valet landade på att använda en kvalitativ metod eftersom studien syftar till att undersöka resonemang vilket ansågs

genomföras bäst med samtalsintervjuer. Syftet med en kvalitativ undersökning är enligt Patel och Davidson (2019) att skaffa en annan och djupare kunskap än den fragmenterade kunskap som ofta erhålls av en kvantitativ metod. Det syftar också till att upptäcka och identifiera egenskaper och beskafter hos något (Patel & Davidson, 2019).

Enligt Bryman och Bell (2017) är det som skiljer kvalitativ intervju från en kvantitativ att en kvantitativ oftast är mer strukturerad för att få högsta möjliga reliabilitet och validitet. Syftet är där att få svar på specifika frågeställningar medan det i en kvalitativ är viktigare med respondenternas egna erfarenheter och tankar. Det viktiga i en kvalitativ intervju är respondentens ståndpunkter och intervjuer kan röra sig i olika riktningar för att låta intervjupersonen ta upp det som denne anser är relevant. Det tillåter mer flexibilitet till intervjun som gör det enklare för intervjupersonen att kunna resonera som hen vill och leder till mer djupa och fylliga svar (Bryman & Bell, 2017). Detta passar studiens frågeställningar som syftar till att undersöka hur revisorer resonerar. För att uppnå detta har semistrukturerade intervjuer genomförts. Semistrukturerad intervju innebär en intervju där forskaren utgår från olika teman, ibland kallat intervjuguide, dock har inte respondenterna några krav på hur de ska svara och kan utforma svaren med stor frihet. Vissa frågor kan i specifika intervjuer väljas bort eller läggas till för att passa intervjun. Även ordningen av frågorna eller teman behöver inte vara förutbestämda utan kan väljas utefter vad som passar för diskussionen som sker. Detta skapar flexibilitet och tillåter intervjupersonerna att resonera fritt samtidigt som det ger en viss struktur med intervjuguiden och möjliggör att de olika respondenternas svar kan jämföras (Bryman & Bell, 2017).

Kvalitativa intervjuer har ofta en låg grad av strukturering vilket även speglas av intervjuprocessen som tillämpats under denna studie. Strukturering handlar enligt Patel och Davidson (2019) om hur stort svarsutrymme som ges till intervjupersonen, i vilken utsträckning intervjupersonen själv får tolka frågorna. En helt strukturerad intervju innebär att svarsutrymmet är mycket litet och karaktäriseras av frågor med fasta svarsalternativ. En ostrukturerad intervju karaktäriseras av att intervjupersonen kan svara och associera fritt med vanligtvis väldigt öppna frågor (Patel & Davidson, 2019).

Intervjuerna som ligger till grund för denna studie har haft en viss standardisering i och med intervjuguiden, dock med utrymme för flexibilitet. Standardisering av en intervju avser hur stort ansvar intervjuaren har att utforma frågorna och i vilken ordning de ska ställas. En låg grad av standardisering innebär att frågorna formuleras under intervjun och inte i en förutbestämd ordning. En hög grad av standardisering innebär att frågorna är helt förutbestämda och har även en bestämd ordning de ska ställas in (Patel & Davidson, 2019).

3.1.1. Urval av respondenter

Intervjupersonerna är valda enligt vad Bryman och Bell (2017) kallar ett målstyrt urval. Det innebär att deltagarna inte väljs slumpmässigt utan med syftet att deltagarna ska vara

relevanta för det som undersöks. För att respondenterna skulle vara relevanta för denna studien fanns kriterierna att de ska vara auktoriserade revisorer som har erfarenhet av att arbeta med små bolag. I syfte att få större spridning i svaren efterfrågades revisorer från flera olika byråer, inte enbart inom de fyra största i Sverige utan även mindre byråer. De fyra största revisionsbyråerna i Sverige utgörs av KPMG, PwC, EY och Deloitte, "the big four" som de ofta benämns som grupp. Att intervjua revisorer från endast en byrå riskerar att svaren blir väldigt lika eftersom deltagarna delar samma kultur och interna processer. Det kan ge hög grad av företagsspecifika svar och inte en lika bred bild över hur det generellt ser ut inom professionen. Om intervjuer sker från ett flertal olika byråer kan det ge en bredare bild av hur problemet hanteras av revisorer generellt.

Våren, när denna uppsats skrivs, är en tid på året med hög arbetsbelastning för revisorer. Det var många revisorer som avstod från att delta i studien på grund av tidsbrist och endast fem intervjuer genomfördes vilket var färre än önskvärt. De respondenterna som hade möjlighet att delta har varit i blandade åldrar och från olika storlek på städer men alla från större byråer och män. Det medför att det saknas perspektiv från mindre byråer samt kvinnor. Att ha med respondenter från mindre byråer, av alla könen och fler antal revisorer att intervjua hade resultatet breddats och gjort det mer applicerbart på hela branschen, nu kan det vara svårt att generalisera. Inledningsvis var tanken att genomföra åtta intervjuer, en från vardera av de fyra största revisionsbyråerna i Sverige och fyra från mindre byråer, alla utspridda i olika städer. Det hade gett ett resultat med mer teoretisk mättnad med fler resonemang och infallsvinklar som lett till ett mer tillförlitligt svar på forskningsfrågorna.

3.1.2. Datainsamlingsprocess

Sekundärkällor användes initialt för att samla information för studien och var informationskällor såsom Google, Google Scholar, Göteborgs universitetsbibliotek, och FAR Online. Nyckelord som används för att hitta relevant litteratur har exempelvis varit "audit independence" och "non-audit services". Sökningar har skett på både engelska och svenska för att hitta både internationell och svensk forskning kring ämnet. Det tidiga stadiet av studien användes för inläsning av ämnet, identifiering av forskningsbehov och utifrån det formulering av forskningsfrågorna och sedan referensramen.

Efter att ha beslutat om forskningsfråga och metod startade insamlingen av primärdata. Primärkällorna som lett fram till denna data består av de semistrukturerade kvalitativa intervjuerna som genomfördes med revisorer. Inledande kontakt med potentiella respondenter togs via e-mail till revisionsbyråer samt telefonsamtal till personliga kontakter. De initiala e-mailen bestod av en introduktion av oss uppsatsförfattare, en beskrivning av syftet med studien, beräknad längd av intervjun och etiska aspekter med förfrågan om att få spela in intervjun samt att de intervjuade kommer att vara anonyma. Beslutet om att alla respondenter skulle vara anonyma togs i samband med valet att genomföra kvalitativa intervjuer. Detta i

syfte att respondenterna inte skulle behöva vara försiktiga över vad som sägs utan kunna besvara frågorna så sanningsenligt som möjligt samt för att uppfylla konfidentialitetskrav.

Det är enligt Bryman och Bell (2017) viktigt att utföra intervjun på en lugn plats för att inte störas. Det är vanligt att intervjuer sker på arbetsplatsen, dock kan det medföra störningsmoment såsom att kollegor knackar på dörren eller att telefonen ringer. Samtidigt är det av vikt att ha respondentens bekvämlighet i åtanke (Bryman & Bell, 2017). I genomförandet av intervjuerna inför denna studie har fyra intervjuer skett digitalt via videolänk medan en intervju skett på plats på respondentens kontor. Eftersom samhället är väldigt digitaliserat idag och videomöten med bild är väl implementerat i det vardagliga arbetet ansågs båda metoderna som mer eller mindre likvärdiga och anpassning till respondentens önskemål gjordes. Digitala intervjuer möjliggör för respondenterna att befinna sig på valfri plats, är tidssparande och minimerar risken för att en intervju ställs in på grund av exempelvis sjukdom eftersom många vid mild sjukdom kan genomföra en digital intervju hemifrån men avstår från att befinna sig på kontoret. En risk som kan uppstå är å andra sidan att tekniken strular, dock inget som inträffade under intervjuerna som genomfördes för denna studien. Att ses fysiskt är även positivt för den icke verbala kommunikationen såsom kroppsspråk och personlig kontakt som är viktigt i samtalsintervjuer. Båda uppsatsförfattarna deltog på samtliga intervjuer vilket har flera fördelar jämfört mot att endast en deltog. Bland annat innebär det att båda direkt kan analysera den icke verbala kommunikationen samt reflektera över svaren och ställa följdfrågor under intervjuens gång så att risken för att missa viktiga resonemang minskar.

Med respondenternas godkännande har samtalen spelats in. Detta för att kunna fokusera helt på intervjun då inspelning möjliggör att kunna gå tillbaka och lyssna upprepade gånger på samtalet. Att anteckna allt under intervjun kan vara distraherande och sakta ner diskussionen vilket inte låter det flyta på naturligt. Det gör det även svårt att få med allt som sägs, vilket innebär att viktiga nyanser i samtalet kan missas. I syfte att underlätta att återgå till intervjumaterialet samt spara tid har program som automatiskt transkriberat dialogen använts. Dock har detta program inte uppfattat alla ord korrekt, därmed har ljudinspelningar av intervjuer lyssnats igenom för manuella korrigeringar så att transkriberingen är korrekt. Att ha samtalen i skriftlig form har underlättat analysen av materialet då det är enklare och går snabbare att gå tillbaka till vad som sagt under intervjuerna. En potentiell risk med inspelning är att det kan göra deltagarna nervösa och påverka diskussionen, dock inget märkbart under intervjuerna som gjordes i denna studien.

I största möjliga mån har intervjuareffekten försökt minimeras för att få så tillförlitliga svar som möjligt. Intervjuareffekten innebär enligt Denscombe (2018) att forskarna påverkar respondenternas svar i någon riktning. Den går inte att undvika helt i interaktiva intervjuer då faktorer såsom forskarnas kön, ålder, etnicitet och liknande kan påverka samt respondentens eventuella fördomar. Däremot kan medvetna val göras för att agera så neutralt som möjligt,

exempelvis genom att inte ställa ledande frågor för att försöka tvinga fram ett visst svar eller vilket första intryck som ges i kommunikation med eventuella deltagare (Denscombe, 2018).

Intervjuguiden som användes utformades i huvudsak baserat på studiens frågeställning. Guiden har delvis korrigerats efter intervjuer för att förbättra formuleringar på enskilda frågor som inte ansågs ge tillräckligt givande information. Följdfrågor har delvis skilt sig åt anpassat utifrån vad respondenterna har svarat på frågor och om det identifierades något intressant och värt att undersöka djupare. Även beroende på respondentens egenskaper såsom karriärlängd och byrå. Inför varje intervju fanns utgångspunkten att ställa frågorna i den förutbestämda ordningen, men om en fråga passade bättre in i diskussionen som fördes så ställdes den istället och ordningen ändrades för att få bättre flyt och inte avbryta diskussionen. Intervjuguiden skickades inte till respondenterna i förväg då några av deltagarna inte kände behov av det när frågan ställdes och andra intervjuer bokades in med kort varsel samtidigt som det var önskvärt att ha samma förutsättningar för förberedelse för samtliga intervjupersoner. När ingen av de senare deltagarna efterfrågade intervjuguide togs därmed beslutet att inte fråga om önskan fanns att få den innan.

3.2. Etiska aspekter

I genomförandet av en undersökning är det av stor vikt att ta hänsyn till forskningsetiska aspekter. Patel och Davidson (2019) uppger att det innebär att forskare har krav på sig att det måste finnas en balans mellan nyttan med forskningen samt att skydda individers integritet som deltar i forskningen. Vetenskapsrådet (2017) tar upp olika kodexar som vägleder forskare i hur de ska agera före, under och efter genomförandet av sina studier. Bland annat benämns individskyddskravet som innebär att personer som medverkar i studier inte ska komma till skada eller kränkas. Det är forskarnas ansvar att skydda dem mot det (Vetenskapsrådet, 2017). Individskyddskravet konkretiseras till fyra huvudkrav som påverkat metoden för denna uppsats i syfte att agera i linje med de forskningsetiska kodexarna. De fyra huvudkraven är informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet (Vetenskapsrådet, 2002).

Informationskravet innebär att personer som berörs av forskningen ska informeras om dess syfte och de villkor som gäller vid deltagande i studien. Samtyckeskravet betyder att personer som deltar i studien har gett forskarna sitt samtycke till att medverka samt att de har egen rätt att bestämma över sitt deltagande. Konfidentialitetskravet syftar till att forskarna ska hantera uppgifter om deltagarna på ett så säkert sätt som möjligt och säkerställa att personuppgifter inte går att ta del av för obehöriga. Nyttjandekravet klargör att de uppgifter som samlats in om individer i forskningssyfte endast får användas till den specifika forskningen (Vetenskapsrådet, 2002).

I enlighet med dessa fyra etiska huvudkrav har respondenterna i denna studie vid inledande kontakt om förfrågan om deltagande i studien blivit informerade om undersökningens syfte

och villkor som även förtydligats i början av varje intervju. Det har inte upplevts att deltagarna varit osäkra på vad deras medverkan i praktiken innebär. De revisorer som valt att medverka har givit sitt samtycke och all insamlad data har enbart använts i forskningsändamål. Med konfidentialitetskravet i åtanke har beslut tagits om att hålla samtliga respondenter anonyma i denna studien i syfte att skydda deras personliga integritet. De intervjuade revisorerna benämns respondent A, B, C, D och E. En kort beskrivning av varje respondent hittas i tredje bilagan som är lokaliserad efter referenslistan i denna rapport.

3.3. Analysmetod

En induktiv tematisk analysmetod har använts i analysering av den insamlade primärdatan. Braun och Clarke (2006) förklarar att en tematisk analysmetod används för att identifiera, analysera och beskriva olika mönster ur dataunderlaget. Ett tema bör identifiera något viktigt i relation till forskningsfrågorna och det är forskarna själva som gör bedömningar kring vad i underlaget som kommer att utgöra ett tema (Braun & Clarke, 2006). I denna studie har primärdatan samlats in enbart i syfte för denna specifika forskning. Det innebär att de teman som identifierats har ett samband med intervjuunderlaget och de diskussioner som togs vid under intervjuerna. Det induktiva tillvägagångssättet innebär just att teman har en koppling till datan och därmed de frågor som ställts under intervjuerna. Dock ska inte frågorna eller forskarnas subjektiva syn, förkunskaper eller förutfattade meningar avgöra de teman som påvisas (Braun & Clarke, 2006).

I genomförandet av den induktivt tematiska analysmetoden har uppsatsskrivarna på var sitt håll gått igenom det transkriberade materialet från samtliga fem intervjuer och analyserat mönster i väsentliga stycken. Flera återkommande fenomen som upprepades genom intervjuerna återfanns och dessa sammanfattades i ord som underteman utifrån uppsatsskrivarnas egna tolkning. Vad som återfanns var dels olika hot mot oberoende, olika former av hantering mot oberoende och fördelar samt nackdelar som rådgivningen kan tillföra. Sedan diskuterades kring de mönster som funnits och de allokerades till olika passande huvudteman. Analyserna som författarna gjorde enskilt var snarlika och utifrån dem kunde tre gemensamma teman fastställas, vilka presenteras i empiri- och analyskapitlet.

4. Empiri och analys

I detta kapitel kommer resultatet från insamlad primärdata presenteras och analyseras i relation till referensramen och forskningsfrågan. Tre teman har identifierats baserat på intervjuerna och sammanfattas kort i tabellen nedan för att sedan utförligare analyseras i kapitlet.

Tabell 1: Sammanfattning av övergripande teman

<i>Tema 1</i>	<i>Tema 2</i>	<i>Tema 3</i>
Rådgivningens gråzon	Hot mot oberoende	Hantering av hot
Oberoende definieras med ett generellt fokus på faktiskt oberoende och ses delvis som en gråzon, precis som vilken rådgivning som får kombineras med revision. Trots att det finns många regelverk kring både fristående och revisionsnära rådgivning är det ofta en otydlig gräns. Ibland är det magkänsla och erfarenhet som är avgörande i beslut.	Resonemang förs kring svårigheter att inte överskrida den otydliga gränsen för oberoende i samband med självgranskning, nära relationer samt med att vara kunder till lags och upprätthålla en god kundrelation. Dessa benämns vara vanligaste hoten mot oberoende.	För att hantera oberoendehot följs främst interna riktlinjer som baseras på bland annat lagkrav och olika rekommendationer. Kunder är i regel dåligt insatta i oberoendeproblematiken och gör att revisorerna tvingas möta förväntningsgap. Revisorsrotation är en hanteringsmetod men sett till en helhetsbild ser inte respondenterna det som fördelaktigt att ha som tvingande i små bolag.

4.1. Tema 1: Rådgivningens gråzon

4.1.1. Definition av oberoende

Som nämnts i referensramen har det varit många förslag på definition av oberoendet genom tiderna och begreppet kan fortfarande anses mer eller mindre otydligt kring vad som faktiskt menas. En inledande fråga under intervjuerna var hur revisorerna definierar oberoende i syfte att få en ökad förståelse inför kommande resonemang under intervjuerna.

Respondent A definierar oberoende som att det inte ska finnas intressekonflikter eller hot som hindrar från att ta så korrekta, rationella och bra beslut som möjligt utifrån de regelverk och lagar som finns. Respondent B trycker mycket på det synbara oberoendet, att ingen annan ska kunna ifrågasätta om en revisor är oberoende. Även om revisorn själv anser sig vara faktiskt oberoende, ska inte någon annan tro motsatsen. Respondenten nämner att generalklausulen definierar vad oberoende innebär väldigt bra.

“Oavsett om jag tycker att jag är oberoende här så kan det finnas en nivå till som gör att någon annan anser att jag inte är oberoende och då är det på något sätt fel.” - Respondent B

Respondent C definierar oberoende som att en revisor inte står i någon form av beroendeställning till någon eller något i förhållande till sina klienter. Respondent D använder

samma beskrivning men vidareutvecklar resonemanget att det är av stor vikt att inte måla in sig i ett hörn och hamna i en dålig sits, med till exempel tjänster och gentjänster. Respondent D tar som exempel för beroendeställning upp relationer såsom att vara kompis eller släkt till en klient. Det utgör ett vänskapshot mot oberoende och måste undvikas. Enligt respondent E är oberoende när det finns som en barriär mellan parterna, att det inte finns en nära privat relation som kan påverka handlingar. I relation till rådgivning ser respondenten inte bara att det är viktigt för kunden i fråga, utan delvis också till kollegor på byrån som utför fristående rådgivning till samma klient som revisorn granskar.

Ett mönster som kan urskiljas i revisorernas definition av oberoende är att de främst fokuserar på faktiskt oberoende med specifika hot som gäller relationen mellan klienten och revisorn. Undantaget är respondent B och E som även uppmärksammar synbart oberoende. Oberoende är märkbart väldigt viktigt i branschen med många regelverk och interna riktlinjer som hanterar det. Respondent A nämner att oberoende är en grundpelare för revisorer och att det är någonting som en revisor alltid bör ha med sig. Respondent A fortsätter och säger att revisorers rätt att uttala sig om finansiella rapporter är vad branschen lever på, att det är en byggsten och utan det så faller allting. Detta kan ses som en del av det synbara oberoendet men för hela professionen och inte bara för den enskilde revisorn. Respondent B uttrycker en liknande tanke i att oberoendet är deras "license to operate".

"Någon så någon gång att oberoendet är det viktigaste vi har i vår bransch och det är väl det någonstans vi lever på" - Respondent A

Oberoendets betydelse för revision som yrke kan förstås genom principal-agentteorin. Revision används som en övervakande kontrollmekanism mot företagsledningen (agenten) för ägarna (principalen). Kan inte principalen använda revision som en pålitlig överbryggande åtgärd för att lösa informationsasymmetrin som gäller mellan principalen och agenten tappar det sitt värde. I enlighet med respondenternas resonemang är oberoende grundläggande för revisionsyrket.

4.1.2. Rådgivning och oberoende - en gråzon

Respondent A påpekar att gränsdragningen mellan fristående rådgivning och revisionsrådgivning i mångt och mycket är en gråzon och att det ofta är svårt att veta vart gränsen går. Det finns många regelverk och riktlinjer kring det, men vilka frågor som anses vara okej att svara på kan skilja sig mellan revisorer där vissa är mer försiktiga än andra. I en situation, för att nämna ett exempel, där revisorn står bredvid kunden och kunden frågar något specifikt kan en del revisorer välja att svara trots att det kanske egentligen är utom revisionsuppdraget. Respondent B ser också att gränsdragningen ofta är svår och tror det har varit mer flexibelt historiskt med vad revisorer har kunnat bistå med. Resonemanget förs vidare att dokumentationskraven har ökat mycket senaste åren. Respondent E uttrycker en liknande tanke, att det har varit mer tillåtande historiskt kring vad som är acceptabelt att göra.

Detta resonemang är logiskt eftersom regleringar har blivit striktare med åren, bland annat efter Enron-skandalen. Både Respondent C och D håller också med om att det är en svår gränsdragning om vad som är tillåtet att bistå med för rådgivning i många situationer.

"Som ni förstår säkert så är många gånger oberoendet en gråzon." - Respondent A

Respondent B och C går in i en diskussion som kan tolkas beröra det synbara oberoendet. Respondent C tycker att om det blir svårt för en revisor att motivera eller förklara för en utomstående intressent och rättfärdiga uppdraget från ett oberoendeperspektiv, då bör revisorn inte ta sig an det uppdraget. Respondent B nämner att det är viktigt att se dels till hur kunden kommer se på stödet de får av revisorn, men också till hur omgivningen kommer se på att revisorn bistår med en viss typ av rådgivning. Enligt respondent B ska det kännas rätt i magen att ta sig an ett uppdrag. Det framgår av flera av respondenterna att den här gränsdragningen kräver en viss erfarenhet och att det kan vara särskilt svårt som ny revisor. Respondent C säger att med erfarenhet ökar kunskapen kring vilken rådgivning som är tillåten och vilken som inte är det. Respondent B nämner även att efter några år i branschen har ett eget givet kontaktnät att stämma av med etablerats. Respondent D tror det kan vara svårare som ny revisor eftersom det då är okänd mark och att det kan vara svårt att veta när det går över till konsultation. Detta speciellt dock vid större bolag som har striktare reglering än mindre bolag.

"... det är klart att vilka rådgivningstjänster som jag tycker är okej att svara på, den här frågan om halva kassaflödet när jag står bredvid kunden så kanske jag väljer att göra det, men att någon annan är väldigt försiktig och inte gör det, och vem gör rätt då?"

- Respondent A

Trots att gränsen kring vilken typ av rådgivning revisorer får bistå med ofta är en gråzon ser alla respondenter generellt ändå det som en stor tillgång med möjligheten att kunna erbjuda rådgivning utöver den lagstadgade revisionsnära rådgivningen. Respondent C nämner att om all form av rådgivning varit förbjudet hade det dock varit tydligt gentemot andra intressenter. Det bygger på en tanke att det möjligtvis hade kunnat förbättra det faktiska oberoendet, men framförallt det synbara oberoendet för den enskilde revisorn och branschen i helhet. En oberoendereglering likt detta har enligt Diamant (2004) som syfte att försäkra sig om revisorns oberoende och lösa problemet principalen kan ha med att revisorn inte följer sin uppgift med att övervaka agenten. Revisorn kan ha egna incitament som inte stämmer överens med principalen och då kan det vara nödvändigt att även behöva övervaka revisorn för att se att granskningen sker korrekt. Oberoenderegleringar tjänar här sitt syfte i att inte lägga ytterligare övervakningskostnader på ägarna (Diamant, 2004).

“Hade det varit skarp linje att man inte hade fått ge rådgivning så hade ju det varit väldigt tydligt gentemot alla andra intressenter vad man får och inte får göra så” - Respondent C

Respondent C fortsätter resonemanget med att det finns en klar fördel med rådgivning vilket är att revisorer lär sig väldigt mycket om kunderna och kan därmed ge bra rådgivning. I litteraturen beskriver Simunic (1984) att erbjuda både rådgivning och revision kan leda till bättre revisionskvalitet. Det nämns även av majoriteten av respondenterna att kompetensen i små bolag generellt är mindre och att de därför har större behov av rådgivning i mer grundläggande frågor jämfört med större företag. Detta beskriver Hope & Langli (2010) också i deras studie av mindre bolag. Respondent B uppger att i mindre företag kan revisorn vara den enda ekonomiska kontakten ett företag har. I Svanström (2008) visas det att råd från en revisionsbyrå är viktigt för att uppnå lagkraven på redovisning och skatt för små bolag samt även att revisionsbyråer är den enda kontakten många mindre bolag har med en professionell rådgivare. Mot denna bakgrund kan bra revisionskvalitet och uppfyllelse av lagkrav sättas i kontrast mot oberoende som blir bättre uppfyllt och tydligare om rådgivning inte är tillåtet. Eftersom regelverk tillåter rådgivning i viss utsträckning kan det antas att beslutsfattare försökt hitta en balansgång mellan dessa aspekter.

“...Vi lär oss väldigt mycket om våra klienter eller våra kunder den tiden vi reviderar, så vi kan med ganska små medel då ge väldigt bra rådgivning.” - Respondent C

Ett återkommande problem kopplat till rådgivning som togs upp av alla respondenter är situationen där revisionsbyråer erbjuder revision och redovisningstjänster till samma kund, det vill säga kombiuppdrag. I branschen har det varit en del debatter kring ämnet och många byråer har sålt av sin redovisningsdel. Respondent B uttrycker att trots att revisorer och redovisningskonsulter sitter på separata avdelningar kan det bli lite för nära emellanåt. Även problematiken är att revisorer kan komma att förlita sig på redovisningen som görs för att det är en kollega som upprättar den och att revisorn därmed eventuellt inte blir lika ambitiös i granskningen. Respondent C ser att gränsdragningen kring revisionsrådgivning och fristående rådgivning är tydligare när redovisningstjänster inte erbjuds inom samma byrå som revision görs. Respondent E är enig med respondent C:s resonemang och adderar att byråer som erbjuder båda tjänsterna kan tvingas avstå uppdrag i rädsla för att oberoendet påverkas och hur intressenter ska se på det.

Respondent D tror att många små bolag har behovet att få hjälp med redovisningen och tycker det är bra att kunna vända sig mot samma byrå. Det förenklar även revisionen i och med att revisorerna har bättre koll på hur de som gör redovisningen arbetar. Respondent D tror inte heller det problem som Respondent B uttrycker om att det kan bli för nära mellan revisorerna och redovisningskonsulterna är ett större problem eftersom de hålls åtskilda. Respondent E tycker ändå att det också finns fördelar som att revisorn hade mer kontroll och visste vart de som utförde redovisningen hade sina styrkor och svagheter.

I svaren kan det utläsas att revisorer och redovisningskonsulter kan bli för nära och revisorerna mindre ambitiösa i sin granskning. Det kan leda till ett självgranskningshot och påverka det faktiska oberoendet, vilket stöds av prop. 2005/06:97. Samtidigt argumenterar respondent D för att det inte är ett problem eftersom avdelningarna är åtskilda och därmed inte ett hot mot det faktiska oberoendet. Även oro att det synbara oberoendet kan påverkas urskiljs ur svaren i och med att byrån inte vågar ta vissa uppdrag. Utredningen (SOU 2008:79) stödjer dock att det finns fördelar som till exempel förbättrad revisionskvalitet.

“...många mindre bolag som har behov och tycker det känns skönt att vända sig mot samma byrå hela tiden som hjälper en med både och” - Respondent D

“allt fler och fler väljer ju faktiskt att sälja ut redovisningsavdelningen ... det är en omfattande process att visa att man är oberoende.” - Respondent C

4.2. Tema 2: Hot mot oberoende

Respondent A anser att det största oberoendehotet är intressekonflikten att upprätthålla en god kundrelation och vara kunderna till lags samtidigt som revisorn ska hålla sig på rätt sida gränsen om vad som är tillåtet att göra för kunderna ur ett oberoendeperspektiv. Som exempel tar respondent A upp att de som revisorer ibland får diverse rabatter av sina kunder och blir bjudna på luncher eller middagar och att de också bjuder med sina kunder på liknande saker i syfte att upprätthålla en god kundrelation. I dessa situationer kan det vara svårt att veta om det någon gång går för långt och om utomstående part kan ifrågasätta revisorns oberoende. Respondenten tar även upp att detta problemet kan vara större i mindre ägarledda bolag där det internt saknas många nödvändiga kompetenser och det förväntas att revisorn kan göra det. Resonemanget förs vidare till att detta är en problematik som revisorerna ställs inför dagligen eftersom oberoende är en gråzon. Vid små bolag i synnerhet är det en ökad risk för vänskapshotet när nära kontakt hålls med beslutsfattare. Det gäller därmed att hitta en balans och ständigt vara medveten om hur relationerna eventuellt kan påverka oberoendet, vilket ibland kan vara svårt.

“Man vill tillgodose kundernas önskemål och vara dem till lags men samtidigt har man ett regelverk och en policy att följa.” - Respondent A

Att kundrelationen kan utgöra ett bekymmer mot oberoendeställningen i enlighet med respondent A:s resonemang ses som ett större problem i synnerhet för mindre bolag som generellt har en mindre ekonomifunktion och saknar intern kompetens för många frågor. Det gör att de behöver anlita konsulttjänster inom rådgivning i större utsträckning (Svanström, 2008). Intressekonflikten mellan att vilja upprätthålla en god kundrelation men ändå inte ge

för mycket rådgivning på bekostnad av oberoendet bygger på den inbyggda oberoendeproblematiken som Eklöv-Alander (2019) nämner sker i och med att revisorer arbetar i företag med kommersiella intressen och är beroende av ekonomisk ersättning från klienterna som granskas.

I enlighet med principal-agentteorin är revision en sorts övervakningsåtgärd för att se att företaget arbetar i enlighet med ägarnas intressen. Samtidigt kan det läsas mellan raderna i respondent A:s resonemang att revisorerna och byrån de arbetar för även vill maximera sin egen nytta genom att upprätthålla en god kundrelation. Det i sin tur leder ofta till fler uppdrag för kunden och därmed ökad volym och lönsamhet för revisionsbyrån, men andra ord risk för egenintressehot. Frågan som uppstår är när den intressekonflikten går för långt och påverkar oberoendet. Respondent A säger själv att den gråzonen är svår att känna av ibland och att det krävs subjektiva bedömningar. Med utgångspunkt i agentteorin kan analysen föras till att bedömningarna landar så mycket som möjligt i revisorns intresse, det vill säga att revisorn gör så mycket som möjligt för att upprätthålla kundrelationen med bakomliggande syfte att maximera ekonomisk vinst. Samtidigt finns kravet om oberoende vilket revisorerna också har intresse att uppnå. Det innebär att det finns två egenintressen som krockar. Att främst agera för kundrelationer strider parallellt delvis med ägarnas (principalens) intresse att kunna få så opartisk och korrekt granskning som möjligt. Baserat på diskussionerna med samtliga intervjupersoner kan det antas att det sistnämnda intresset är av större vikt då de intervjuade revisorerna har stor tilltro för att revisorer inte medvetet skulle passera gränsen för vad som kan anses vara tillåtet ur ett oberoendeperspektiv.

Respondent B ser självgranskningshotet som det självklart största hotet mot oberoende och resonerar kring att det både är mest vanligt förekommande samtidigt som det kan ge stora konsekvenser. I syfte att förenkla självgranskning har byrån uteslutit vissa tjänster och fokuserar mer på andra rådgivningstjänster och revision som i större utsträckning kan kombineras. Det har bland annat gjort att oberoendet inte ifrågasätts lika ofta, både inom Sveriges gränser men också internationellt. Denna typ av ifrågasättande kan ge negativ effekt på varumärket, vilket är en anledning till att respondent B ser självgranskningshotet som det största hotet. Dock kan även annan fristående rådgivning som fortfarande erbjuds av byrån ha liknande effekt, dock inte i samma utsträckning. Även om analysmodellen följs är det utmanande att en kollega, om än på annan avdelning, som revisorn har högt förtroende för, rådgör klienten i fråga och därefter ska revisorn mer eller mindre granska det.

Bistår företaget med fristående rådgivning till samma kund som revideras, exempelvis inom skatterådgivning, och det blir felaktigt eller inte som tanken var så kan det slå hårt mot företagets varumärke. Samtidigt tror inte respondent B att det utgör incitament för att en revisor ska agera i en speciell riktning men att det är viktigt att ha med sig att det finns svårigheter med att bistå med både rådgivning och revision inom samma byrå. Det resonemanget kan tyda på att i en jämförelse mellan två motsägelsefulla intressen är utan större tvekan intresset att uppnå kraven på oberoende störst, inte minst för att uppnå synbart

oberoende eftersom respondent B belyser vikten av att ifrågasättande av oberoende kan ha negativ påverkan på varumärket.

Likt respondent B anser respondent C att självgranskningshotet är det mest vanligt förekommande. Resonemangen skiljer sig dock åt något. Respondent C ser inte att självgranskningshotet är ett dagligt bekymmer och resonerar kring att anledningen till det kanske är för att de har en formaliserad process med flera steg som måste genomföras. Det kan uppfattas som administrativt jobbigt av revisorerna, men samtidigt tror respondent C att den formella processen är en stor anledning till att självgranskning fungerar väldigt bra inom byrån. Självgranskningshot i form av att en revisor ger rådgivning i frågor som sedan kommer påverkas av granskningsuppdraget och ska tas ställning till är ändå ett utbrett problem. Enligt Diamant (2004) är självgranskningshotet främst större i mindre bolag med generellt lägre kompetens som därför förmodligen kommer att agera på rådet. Respondent C anser inte att det är någon större skillnad i hur oberoendehoten visar sig i jämförelse med små och stora bolag generellt. Samtidigt belyses att vänskapshotet kan tendera att visa sig mer i revision av små bolag när revisorn haft en kund i många år och gränsen för vad som är en professionell kontra vänskaplig relation kan bli mer påtaglig. Dock ses inte vänskapshotet som fullt lika påtagligt som självgranskningshotet mot bakgrunden att även om revisor har följt bolaget länge förändras ofta konstellationen av individer i företag vilket gör att hotet sällan blir särskilt märkbart.

En generell tanke kring vänskapshotet är om det vanligtvis är större i mindre städer eftersom det i många mindre städer är att alla känner alla mer eller mindre. Det kan till exempel vara att revisorn får granska en tidigare klasskamrat från grundskolans företag, eller en kompis till en familjemedlem. Sådana bekantskaper är rimligtvis mer vanligt förekommande i mindre städer och kan antas utgöra ett ökat vänskapshot. Baserat på att både respondent C och E arbetar i mindre städer och ser olika i denna frågan behöver det inte vara så. Dock kan ingen slutsats dras av att endast två respondenter ser olika i frågan, det kan bero på exempelvis umgängeskrets, uppväxt, typ av boende, och så vidare.

Respondent D diskuterar inledningsvis att självgranskningshotet är det största och vanligaste hotet i samband med rådgivning men desto längre samtalet förs går resonemanget vidare till att vänskapshotet är större i granskning av specifikt små bolag. Respondent D poängterar att de har fungerande processer för att hantera hotet och att hotet troligtvis inte är varken större eller mindre inom andra byråer. Resonemanget som förs kring varför vänskapshotet kan identifieras som det störst är delvis för att relation inte är mätbart. Ytterligare motiv är att det inte är fullt lika reglerat som i större bolag, exempelvis att det inte finns något revisorsrotationskrav. Det är svårt för utomstående att påvisa att en relation mellan revisorer och individer i bolaget som granskas har blivit för nära vänner. Revisorerna får delvis utgå från sin magkänsla kring vad som är okej och inte, detta ger även respondent A och C uttryck för. Samtidigt är inte respondent D medveten om något fall där vänskapshotet legat till grund för att siffror i de finansiella rapporterna eller revisionsberättelsen blivit felaktiga. I

och med att revisorer har utbildning och kunskap om oberoende och avlagt prov där oberoendeproblematiken ingått för att bli auktoriserad revisor tror respondent D att revisorer har självinsikt kring vad som fungerar och inte.

Eftersom det inte finns någon direkt övervakning kring hur goda vänskaper är mellan revisorer och individer i bolaget så finns det egentligen inte så mycket mer än revisorns moral och risken att bli påkommen som stoppar revisorn från att utge en vinklad revisionsberättelse till bolagets fördel. Eklöv-Alander (2019) nämner att det faktiska oberoendet kan vara svårt att påvisa vilket vänskapshot kan vara, därför spelar det synbara oberoendet en viktig roll vid tillfällen likt detta. Sett till principal-agentteorin som utesluter moral (Zogning, 2017) kan risken att agera för intresset att upprätthålla en god vänskap påverka revisorns handlingar, speciellt eftersom det finns en informationsasymmetri i att ingen utomstående intressent vet hur god relation som i praktiken är. Dock kan det ge en missvisande bild av verkligheten i enlighet med kritik mot teorin samt respondent D:s resonemang som tyder på att moral spelar en stor roll för hur revisorer i praktiken agerar.

Självgranskningshotet tas upp som ett stort hot eftersom det ofta i samband med rådgivning blir att revisorn mer eller mindre granskar något som konsulterats med kollegor på samma byrå, om än på olika avdelningar. Respondent D belyser att de har en dualitetsprincip på byrån vilket innebär att allt som görs kontrolleras av ytterligare ögon utöver ansvarig revisor. Denna problematik anses större inom små bolag av respondent D eftersom större bolag ofta har intern kompetens och mer sällan är i behov av extern rådgivning i samma utsträckning som små bolag. Trots dualitetsprincip undgås inte att det är personer inom samma byrå som gör kontroller, vilka båda kan antas ha ekonomiskt intresse i att rådgivningen är effektivt.

Respondent E anser att kombiuppdrag kan utgöra ett stort självgranskningshot. Redovisningskonsulter kan ofta komma nära kunderna och det finns ofta en vilja att bokföra enligt kundernas önskemål vilket gör att många transaktioner kan bli tvivelaktiga. Respondent E säger att det kan finnas en vilja hos revisorerna att redovisningen ska vara så bra som möjligt när den utförs av kollegor på byråer men när den utförs av annat företag spelar det mindre roll då fel kan hänvisas till någon annan utan att det påverkar varumärket. Det tyder på ett driv att maximera sitt egenintresse vilket principal-agentteorin ser som ett stort incitament till att vägleda handlingar. Det kan utgöra en anledning till att en del byråer inte längre erbjuder både redovisning och revision. Gällande byråer som inte erbjuder både redovisning och revision ser respondent E, likt respondent B, att ett hot mot oberoende i kombination med rådgivning är om de som ger rådgivning missar att dokumentera och upplysa revisorn om vad för rådgivning som ägt rum till en viss klient, alternativt om det blivit fel i rådgivningen de gett. Eftersom de är specialister så litar revisorn ofta helt på dem, som också är kollegor på byrån men på annan avdelning. Men eftersom det är revisorn som signerar och till stor del bär ansvaret så är det den personen som blir ifrågasatt om något inte stämmer. Samtidigt kan det vara svårt för revisorn att kontrollera själv så all rådgivning som skett är korrekt.

4.3. Tema 3: Hantering av hot mot oberoende

4.3.1. Interna formella riktlinjer

Samtliga respondenter uppger liknande sätt att hantera hot mot oberoende på. Det finns utförliga interna policyer och riktlinjer som baseras på lagkrav, praxis, regler, god redovisningssed och liknande, däribland analysmodellen, byråjäv och IESBA. Dessa riktlinjer ska hjälpa revisorerna med hur de ska gå tillväga för att hantera olika hot och säkerställa oberoende. Det hålls också regelbundna utbildningar inom oberoende för att hålla medarbetare uppdaterade och förbättra den interna kompetensen.

Respondent A berättar att när tveksamheter uppstår kring om en viss rådgivning kan ges i kombination med revision till en viss klient finns experter inom området på byrån och andra kunniga kollegor att rådfråga. Dessa experter hjälper bland annat till att klassificera uppdrag såsom vilka uppdrag revisorerna kan göra och vilka extra rådgivningstjänster som revisionen kan kombineras med. Tjänsterna som erbjuds utgår ifrån en riskskala där till exempel börsnoterade bolag bedöms ha högre risk än mindre bolag och därmed är det färre tjänster som erbjuds till större bolag. Det anses vara mindre risk på grund av att det är färre intressenter och mindre publicitet i ett litet bolag jämfört med börsnoterat. Detta kan kopplas till vad DeFond, Raghunandan och Subramanyam (2002) kom fram till att oron över försämrat rykte är en form av kostnad som överstiger fördelen att äventyra sitt oberoende.

I början av varje uppdrag, oavsett storlek på bolaget, ses alltid analysmodellen och interna principer över för att säkerställa oberoende och som ansvarig revisor undertecknar, uppger respondent A. Om någon förändring skulle ske under uppdragets gång utvärderas det och samtliga förändringar och utvärderingar av oberoende dokumenteras. Även all fristående rådgivning dokumenteras och hur det eventuellt kan påverka oberoendet. Innan påskrift i uppdragets slutskede kontrolleras oberoende ytterligare en gång. Respondent A säger att den löpande utvärderingen fungerar väldigt bra och har ingen kännedom om någon situation där revisorn inte kunnat underteckna i slutskedet på grund av oberoendeproblematik. Vidare poängterar respondent A att utöver formalia som styr vad en revisor får göra och inte spelar även moral en stor roll för att eliminera incitamenten att agera på ett icke oberoende sätt. Detta är i enlighet med kritik mot principal-agentteorin som utesluter etik och moral från teorin. Eftersom oberoende många gånger är en gråzon skulle revisorer i praktiken medvetet kunna agera på ett sätt som är i konflikt med oberoende utan att utomstående intressenter har en inblick i det i och med att det finns en informationsasymmetri mellan parterna. Detta för att maximera sin egen nytta såsom ökad kundrelation, fler uppdrag och ökad ekonomisk lönsamhet. Moralen kan dock sätta stopp för detta.

“Vi vill tillgodose våra kunders önskemål och vi vill vara dem till lags, men samtidigt så har vi ett regelverk, vi har en intern policy och vi har ett hjärta.” - Respondent A

Respondent B:s byrå har gjort vissa åtgärder i tjänsteerbjudandet i syfte att förenkla interna processer som krävs för att kunna säkerställa oberoende samt att göra det tydligare för externa parter att visa att de är oberoende. Tjänster som utgjorde väldigt mycket administrativ dokumentation och där risken för felaktigheter ansågs större än nyttan erbjuds inte längre, även om det enligt offentliga lagar och regelverk är tillåtet att kombinera dessa tjänster med revision inom samma byrå till små bolag. Allting som en revisor eller någon annan på byrån bistår en kund med ska dokumenteras. Oberoende utvärderas innan påbörjat uppdrag, årligen och vid eventuella förändringar inom uppdraget, exempelvis om det tillkommit nya befattningshavare. Dessutom efterföljs "four eyes principle", att revisorn aldrig gör någonting själv utan det finns någon mer som kollar på samma saker. Respondent B trycker på det synbara oberoendet, att revisorer ska sätta sig in i hur utomstående ser på helheten och oberoendefrågan. Finns externa frågetecken trots utförlig dokumentation bör det internt ifrågasättas om uppdraget ska genomföras trots att intern analys klargör att oberoende inte finns. Detta till stor del för att skapa förtroende och skydda varumärket.

"Hur ser omgivningen på att vi bistår med de här sakerna och hur ser helheten ut? Vi har ett superstarkt varumärke och när saker går fel så slår det ju väldigt hårt." - Respondent B

Respondent C berättar att fristående rådgivning i kombination med revision alltid går genom ett speciellt formellt system för att bedöma kring samtliga oberoendehot, inte minst självgranskningshotet i det skedet. Likt respondent B resoneras kring synbart oberoende, att om all form av rådgivning förbjudits hade det varit tydligt för intressenter. Samtidigt ökar i regel revisionskvaliteten i samband med rådgivning eftersom det ökar kunskapen om kunderna. Sett till en helhetsbild ser respondent C främst rådgivning som en tillgång och hänvisar till att oberoendefrågan hanteras väl i och med rådande reglemente, interna principer samt revisorers kunskaper och erfarenheter. Även om hanteringen av hot består av mycket dokumentation, alltifrån första kontakt med kund till sista signeringen ska dokumenteras. Det kan vara administrativt krävande men en process som respondent C anser välfungerande. Att arbeta som revisor på en stor byrå med gott rykte förmodas också signalera till intressenter att revisionskvaliteten är hög, vilket är ett incitament till att upprätthålla det synbara oberoendet. Antas revisionskvaliteten vara hög antas per automatik oberoende vara uppfyllt också sett till DeAngelos (1981) definition av revisionskvalitet.

Likt övriga respondenter poängterar respondent D att främsta sättet att hantera oberoendehoten är att genomgå analysmodellen inför varje uppdrag, vara inläst på regelverk, ta hjälp av kollegor vid osäkerheter och dokumentera allt som görs inom uppdraget. På liknande sätt som respondent B, är byrån som respondent D är verksam inom noga med "four eyes principle". Det minimerar dels risken för att felaktigheter ska uppstå på grund av att någon missat väsentlig information, men också risken för att en medarbetare medvetet ska agera för egen vinning vilket enligt principal-agentteorin är troligt om möjlighet ges. Dock är det inget som någon av respondenterna i denna studie ser som en stor risk då faktorer såsom moral är av större vikt. Respondent D tar upp ett exempel där en ansvarig revisor nyligen

avgått ett uppdrag på grund av att en vänskapsrelation till en i bolaget som granskades utvecklats till vad som kunde anses för nära relation. Med det exemplet påpekas att revisorer i regel är bra på att ha självinsikt i när oberoendet hotas och hantera det när magkänslan dyker upp.

“Vi har för allt vi gör “four eyes principle”, alltså dualitet, att det är någon mer som måste kolla på allting så att det inte blir personberoende.” - Respondent D

Respondent E belyser att ha modifierat tjänsteerbjudandet som byrån erbjuder, på samma sätt som respondent B, har varit ett stort steg för byrån att hantera både det synbara och faktiska oberoendet. Det blir tydligare för intressenter och enklare för medarbetare då det finns så pass många fler förhållningsregler och dokumentationskrav kring vissa kombinationer av tjänster, även om avdelningarna är tydligt åtskilda. Med andra konsulttjänster och fristående rådgivning ställs fortfarande höga krav på dokumentation. Det är en förutsättning att samtliga som arbetar med en viss klient redovisar allt som gjorts för att revisorn ska kunna utvärdera och bevisa sitt oberoende. En oberoendevärdering görs minst en gång om året. Det är också upp till revisorn själv att ta ansvar att hålla en armlängds avstånd till framförallt kunder men delvis också till kollegor på andra avdelningar som utför fristående rådgivning till samma klient som revisorn granskar.

“De här enheterna har sitt dokumentationskrav på sig hela tiden, att de visar exakt vad de har gjort och sen måste vi lyfta in det i revisionsdatabasen för att kunna visa det om det skulle bli någonting gällande vårt oberoende.” - Respondent E

4.3.2. Klienter dåligt insatta

Samtliga respondenter upplever att deras kunder är dåligt insatta och informerade kring vad de som revisorer får rådgöra i för frågor och liknande. Resultatet av det blir att revisorerna kan tvingas avböja förfrågningar från sina kunder där kunder mer eller mindre förväntar sig att revisorn ska kunna ge efterfrågad rådgivning. Det skapar ett förväntningsgap. Den kombinationen har både en direkt negativ påverkan på lönsamheten samt kan också påverka kundrelationer negativt vilket har en indirekt påverkan på lönsamheten. För att hantera denna situation anger respondent B och E att de kan rekommendera en annan samarbetspartner eller liknande för att hjälpa kunden så gott de kan och bevara kundrelationen.

“I de flesta fall skulle jag säga eller jag har nog aldrig varit med om att en mindre kund har lyft vårt oberoende.” - Respondent A

“Hade jag varit kund hade jag nog inte läst på om revisorslagen, det ligger på vår del att ha koll på.” - Respondent D

Respondent A jämför med stora börsbolag som har ett revisionsutskott och menar på att de har relativt bra koll på oberoendeproblematiken och säkerligen diskuterar kring det i samband med att de accepterar en offert från en revisionsbyrå, för att nämna ett exempel. Samtidigt poängterar respondent A att det är rimligt att det är upp till revisorerna att hålla koll på regelverken kring vad en revisor får göra och inte och att det inte är något som kan förväntas av kunderna. Det uppstår kontinuerligt frågor där kunder ber revisorer om tjänster de inte kan utföra, exempelvis upprätta en kassaflödesanalys eller deklaration, varpå kunderna många gånger blir förvånade när de får ett nej till svar. För att hantera situationen förklaras varför det inte är möjligt att genomföra. Respondent B anger att det ofta finns ett högt förtroende för revisorer och att kunder därför vänder sig till dem med rådgivning i frågor. Detta gäller främst mindre bolag där ekonomifunktionen ofta är väldigt liten och ibland bara en person som behöver bolla med någon och då kan den enda ekonomiska kontakten vara revisorn i vissa fall. Respondent C resonerar kring att samhället i stort inte tänker utifrån oberoende, jäv och liknande eftersom det endast är kopplat till ett antal yrkesgrupper och att det är en bidragande faktor till att kunder förstäligt nog inte har särskilt bra koll på vilka tjänster som revisorer kan kombinera. Där är det upp till revisorerna att avstå uppdrag som kan strida mot oberoendet.

I motsats till övriga respondenter upplever inte respondent D att det uppstår särskilt många situationer där kundernas önskemål inte går att lösa inom byrån när det gäller små bolag där regelverken inte är lika stränga. Samtidigt poängteras att det beror på frågan och att alla tvetydiga situationer granskas huruvida revisorn eller byrån får bistå med rådgivning parallellt med revisionen. Respondent E uppger att det kan bli likt en instinkt att svara på frågor som kommer från mindre bolag. Ibland kan reflektionen uppstå efter en diskussion, att den typen av rådgivning som gavs kanske inte ingick i rollen som revisor trots allt. Dock är det ofta en gråzon och detta gäller främst mindre frågor som sällan har någon större betydelse.

Att klienter är dåligt insatta i oberoendeproblematiken och vad revisorer får rådgöra i för frågor samt vilka tjänster som kan kombineras med revision kan anta öka konflikten att vilja vara kunder till lags och upprätthålla en så god kundrelation som möjligt utan att korsa gränsen för oberoende i enlighet med respondent A:s resonemang som benämndes i 4.2. Här uppstår informationsasymmetri där revisorn har mer och bättre information i enlighet med principal-agentteorin. Dock är det ingen av respondenterna som påpekar detta som ett problem. Även om många kunder blir förvånade över att revisorn inte alltid kan rådge dem i specifika frågor verkar de till synes acceptera det i samband med informationsdelning att det påverkar oberoendet och hänvisning till samarbetspartner.

4.3.3. Revisorsrotation för att minimera beroendeställning

Utifrån ett oberoendeperspektiv ser respondent A främst fördelar med att byta revisor efter några år. Resonemanget förs att det finns flera faktorer att ta hänsyn till och att regeln är

rimlig såsom den är idag men att det går att diskutera huruvida länge en revisor ska få jobba med en viss klient, om det bör vara längre eller kortare tid än regeln i dagsläget. Både revisorer och klienter investerar mycket tid och pengar i inledning av nya uppdrag. Desto längre tid en revisor har suttit hos en viss klient, desto bättre lär revisorn känna kunden och bolaget och med ökad kunskap ökar i regel revisionskvaliteten, detta syns bland annat i litteraturen Tepalagul och Lin (2014). Mot det resonemanget finns fördelar med att inte ha något revisionrotationskrav. Det kravet finns endast mot noterade bolag vilket respondent A ser som en rimlig gränsdragning eftersom det inte är lika många intressenter kopplat till små bolag. Samtidigt väcks frågor såsom oberoende och liknande.

Respondent B ser revisorsrotation som en viktig del i att revisorn ska vara oberoende och anses synbart oberoende av omgivningen. Sitter en revisor en längre tid i ett bolag är det naturligt att vänskapsrelationer utvecklas mer eller mindre. Respondent B anser också likt respondent A att en nackdel med rotationen är att kunskap om klientens verksamhet ökar betydligt med tiden vilket gör att revisorn kan bli ett väldigt bra stöd till klienten. Respondent B påtalar att vid mindre bolag finns inte kravet att byta revisor efter tio år utan här måste revisorerna ha egna processer för att försäkra sig om sitt oberoende. Byrån som respondent B är verksam inom använder sig mycket av dokumentation kring detta för att skydda varumärket som kan ta stor skada om det blir felaktigheter. Detta är i linje med forskning som visar att oro över försämrat rykte gör en försiktigare mot ageranden som strider mot oberoende (Defond, Raghunandan & Subramanyam, 2002).

Respondent C anser att rotationskravet är sunt för större och noterade bolag men nämner också att under tio år hinner det ofta hända mycket i ett bolag i form att vice direktör, styrelse, ekonomifunktion eller delägare ändras vilket blir ett naturligt skydd från vänskapshoten och även ett skydd mot egenintressehotet att det finns intresse att upprätthålla en relation med företagsledningen som tas upp i IESBA etikkod (FAR Online, 2023). Det gör att undantag från tio års regeln kan motiveras för mindre bolag, exempelvis kan det vara en ny bolagsstämma som utser samma revisor. Respondent C tycker likt respondent A inte att rotationskrav för mindre bolag är att föredra för att det troligtvis hade haft fler negativa konsekvenser än positiva för både revisionsbyrån och klienterna eftersom mycket tid och energi investeras i framförallt början av nya uppdrag. Respondent C påpekar även att mindre bolag generellt står för en mindre andel av en revisors totala volym av intäkter från kunder medan större bolag kan stå för en stor andel. Att större bolag står för en stor andel kan göra att en revisor gärna vill behålla sin kund, vilket skapar ett egenintressehot i form av ekonomiskt beroende, men är därmed ett mindre hot i små bolag.

“Jag tror att formalisera det hade nog kostat mer än vad det smakar och kostar nog mer än det smakar även för kunderna.” - Respondent C

Respondent D ser likt övriga respondenter inte heller att rotationskrav för mindre bolag är fördelaktigt sett till en helhetsbild. Främsta argument för detta är att det är väldigt få intressenter kopplat till små bolag som tar del av de finansiella rapporterna, speciellt i och med att många små bolag är ägarledda. Är ägaren eller ägarna verksamma i bolaget har de i regel koll på finanserna och bolaget i sig och är sällan mer intresserade av årsredovisningen än att se till det slutgiltiga resultatet.

Byrån som respondent E arbetar på har interna regler för att försvara varför en revisor har en kund längre än tio år och säger att det är relativt vanligt samtidigt som det är naturligt att lära känna kunderna efter ett tag. Respondenten anser att krav kan vara bra för större bolag men är osäker på vilken tidsperiod som är bäst med tanke på att det tar ett par år innan en revisor har satt sig in helt i ett bolag. Vidare tror respondent E, likt de andra respondenterna, att krav för mindre bolag inte hade varit övervägande positivt. Det läggs mycket energi i början av ett uppdrag och därmed hade det blivit dyrare för kunden eftersom byråer ofta inte tar fullt betalt första året när revisorerna sätter sig in i bolaget av den anledningen att byrån förväntar sig ha kunden en längre tid. Har byrån ett rotationskrav att förhålla sig till och därmed inte kan ha uppdraget längre än några år blir det mindre lönsamt att göra så.

Desto längre tid en revisor sitter på samma bolag desto mindre bör rimligtvis informationsasymmetrin bli eftersom revisorn lär känna bolaget och får ökade kunskaper om bolaget. Enligt Tepalagu och Lin (2014) leder det till ökad revisionskvalitet och det blir som om revisionskvalitet och säkerställande av oberoende, som båda är högst önskvärda av samtliga parter, går i motsats till varandra.

5. Diskussion

Resultaten från studien bekräftar i mångt och mycket tidigare litteratur vilket kan vara bidragande underlag för beslutsfattare i övervägande i förändring av regelverk. Studien tillför med revisorers egna resonemang kring oberoendeproblematiken i samband med rådgivning i små bolag. Viss ny kunskap har också kommit ur studien. Studien visar att oberoendeproblematik i samband med rådgivning till små bolag inte endast är ett institutionellt problem utan att även revisorer som är i mitten av det och arbetar med det dagligen ser liknande problematik.

I definitionen av oberoende är faktiska oberoendet det som revisorerna främst tänker på men under diskussionens gång framgår det att det synbara oberoendet är något som också ses som viktigt. Respondenterna är eniga i att gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning är svår, vilket även framgår i litteraturen av Carrington (2014). Att reglera gränsdragningen och göra den tydligare kan förbättra revisorns och professionens synbara oberoende och förstärka förtroendet för revisorn i sin roll som övervakare av agenten. Men det riskerar samtidigt att försvåra för nya revisorer som måste lära sig väldigt

många regler. Det försvårar även för kunder, vad de kan förvänta sig att revisorn eller revisionsbyrån kan göra och i enlighet med analysen finns redan ett förväntningsgap kring vad revisorn kan och inte kan göra. Att reglera för mycket kan även ha en negativ effekt på revisionskvaliteten, vilket framgår i Simunic (1984) och Svanström (2013). Rådgivningen från revisionsbyråerna för mindre bolag är även väldigt viktigt då det generellt finns en lägre inre kompetens. Det tydliggörs också i litteraturen av Hope och Langli (2010), Svanström (2008) och Diamant (2004). Det utgör en svår balansgång mellan oberoende och revisionskvaliteten.

Tidigare forskning är oense kring vad främsta hoten mot oberoende i samband med rådgivning till små bolag är. I problemdiskussionen lyftes ekonomiskt och socialt beroende som diskuterade hot i samband med rådgivning och att risken för negativ påverkan på ryktet och rättstvister potentiellt kan motverka oberoendehot. I den frågan bidrar denna studie med nya insikter där revisorerna resonerar kring att främst självgransknings- och vänskapshotet är de mest förekommande hoten. Vänskapshotet är i linje med Svanströms (2013) litteratur men det ekonomiska beroendet anses inte vara av större vikt enligt de intervjuade revisorerna i och med att små bolag i regel utgör en mindre volym av de ekonomiska intäkter som revisionsbyråer får in, men att det också är en aspekt att väga in. Risken för negativ påverkan på ryktet är något som ses som en ytterst väsentlig konsekvens om det faktiska eller synbara oberoendet inte upprätthålls.

I samband med självgranskningshotet framgår bland annat att kombiuppdrag där en revisionsbyrå erbjuder både revision och redovisning till en klient inte är helt oproblematiskt trots att det är fullt lagligt enligt 9 kap. 17 § Aktiebolagslagen (SFS 2005:551). Det råder viss oense bland respondenterna kring kombiuppdragens oberoendeproblematik och det framgår inte om respondenterna anser att det bör regleras vidare, men det upplevs av majoriteten av respondenterna vara problematiskt ur ett oberoendeperspektiv vilket gör att ytterligare utredningar kring reglering av kombiuppdrag kan behövas.

I analysen framgår det att rådgivning i samband med revision kan komplicera det faktiska och synbara oberoendet. Ett av de främsta hoten är vänskapshotet. Vänskapshotet kräver en viss magkänsla och hänger delvis på revisorns egen förmåga att fastlägga om en viss situation utgör ett hot. Det faktiska oberoendet blir här ett mentalt tillstånd hos revisorn som blir svårt för utomstående att bevisa. Men det blir även svårt för revisorer att bevisa sitt oberoende om det inte faktiskt föreligger något vänskapshot. Med vänskapshotet blir det därmed extra nödvändigt för revisorn att tänka kring sitt synbara oberoende eftersom även om det faktiska oberoendet är intakt så kan externa intressenter fortfarande uppleva det hotat, vilket även Eklöv-Alander (2019) skriver. Lagstiftning och riktlinjer kring att motverka detta finns i form av rotationskrav men det gäller främst större bolag. Respondenterna anser att ett lagstadgat rotationskrav för mindre bolag inte hade varit övervägande positivt, samtidigt anses av revisorerna att vänskapshotet är ett av de större oberoendehoten i mindre bolag.

För att motverka hot finns i analysen bland annat stöd för att kostnaden för att revisionsbyråns rykte befläckas ses som ett såpass stort hot att det gör revisorer försiktigare att äventyra sitt oberoende vilket tidigare studier tar upp, Hope & Langli (2010), Defond, Raghunandan och Subramanyam (2002). Samtliga respondenter som deltagit i studien lägger stor vikt i sina resonemang kring hur de hanterar oberoende, främst med fokus på interna principer då det finns riktlinjer kring det mesta. Moral är även ett sätt att hantera oberoendehoten, vilket går i motsats till agentteorin som utesluter moral och utgår från att varje part vill maximera sin egen nytta. Principal-agentteorin är en modell som kan förklara varför revision finns men baserat på respondenternas resonemang, som går i linje med Zognings (2017) litteratur om kritik mot modellen, bidrar denna studie till perspektivet att teorin inte ger en korrekt bild av verkligheten. Dock kan den många gånger trots allt kan förklara vissa mönster, såsom egenintresse hotet.

6. Slutsats

Studiens syfte är att se hur revisorer resonerar kring rådgivnings påverkan på oberoende i små bolag. Resultatet mynnade ut i att det är en gråzon kring hur mycket samt vilken fristående rådgivning som får ges till en klient. Enligt de intervjuade revisorerna ökar rådgivning hotet mot revisorers oberoende främst genom ett ökat vänskap- och självgranskningshot, vilket tidigare studier och litteratur visar (Svanström, 2008; Diamant, 2004). Dock anses inte ekonomiskt beroende vara ett större hot vilket flertal tidigare studier har varit oeniga kring (Defond, 2002; Ashbaugh, LaFond & Mayhew, 2003). Hoten hanteras främst med en rad olika regelverk och interna riktlinjer. Ett sätt för att minimera risken för oberoende är genom revisorsrotationkrav, dock anser de intervjuade revisorerna i denna studien att fördelarna med att kunna sitta som revisor i mindre bolag under obegränsad tid väger upp för riskerna, såvida man kan försvara det internt. Likt tidigare forskning (Defond, 2002) kom denna studien fram till att rykte spelar roll för att motverka hot mot oberoendet och även moral vilket går emot agentteorin. Studien fann att kombiuppdrag enligt majoriteten av de intervjuade revisorerna kan utgöra ett problem för deras synbara- och faktiska oberoende. Detta tyder på att byråjävsreglerna eventuellt behöver ses över. Men sett till den stora helheten, såsom hur oberoendehot hanteras samt ökad revisionskvalitet, ses ändå rådgivning av revisorerna som övervägande positivt att kunna ge till klienter.

Slutsatsen dras att rådgivning i kombination med revision har påverkan på revisorers oberoende. Det finns många gråzoner och otydligheter i frågan trots flertalet regelverk och riktlinjer. Revisorer lägger mycket tid och energi på att kunna bevisa för externa parter att det faktiska oberoendet är uppfyllt i enlighet med rådande regelverk. Synbart oberoende anses vara minst lika viktigt som det faktiska. Revisorer arbetar dagligen med granskning för att externa intressenter ska kunna lita verksamhetens finansiella rapporter och därför är det av stor vikt att revision utförs korrekt och pålitligt. Revisorerna som deltagit i denna studien har i sina resonemang bekräftat det institutionella problemet som finns kring oberoendeproblematiken i samband med rådgivning till små bolag. När detta perspektiv sätts i relation till dagens samhälle kan slutsatsen dras att mer forskning är nödvändigt inom ämnet

för att tydliggöra så att revisorer kan genomföra sitt jobb med minimala osäkerheter kring hur oberoende ska hanteras.

6.1. Förslag till framtida forskning

En stor begränsning i genomförandet av denna studie har varit svårigheter att få revisorer att delta på intervjuer. Våren är en tid på året där det är mycket att göra för revisorer vilket har gjort att många tvingats tacka nej, tiden har inte funnits för dem. Samtidigt får de många förfrågningar om att delta i studier och kan inte prioritera alla. Eftersom det funnits en tidsgräns för när denna uppsats ska vara färdigställd har inte möjlighet funnits att genomföra intervjuer längre fram när revisorerna har mer tid. Problematiken har medfört att urvalet av respondenter inte är idealt, önskvärt hade varit att ha fler revisorer att intervjua samt från fler byråer i varierande storlek. Mot denna bakgrund är det svårt att kunna dra generella slutsatser om hur revisorer som grupp resonerar. Därför hade det varit intressant att i framtiden göra en liknande studie med större och bredare urval av respondenter.

Ytterligare förslag till framtida forskning är att göra en studie som tittar på hur oberoendehot skiljer sig beroende på om revisorn arbetar i en stor eller liten stad. En av respondenterna som bor och arbetar i en liten stad uppgav till exempel att vänskapshotet kan tendera att vara större i mindre städer där mer eller mindre alla känner alla. En annan respondent som också bor i en liten stad såg inte det sambandet. En sådan studie kan öka kunskaper om hur oberoendehot tenderar att utspelas beroende på storlek på stad.

Framtida forskning kan också undersöka vidare kring behov av ytterligare reglering vid kombiuppdrag i mindre bolag. Respondenterna hade delvis skilda uppfattningar i frågan men gemensamt var att det utgör ett självgranskningshot. Eftersom denna studie inte främst fokuserar på byråjäv och har begränsat med data i den frågan hade det varit intressant att gå djupare i den problematiken.

Referenslista

American Institute of Certified Public Accountants. (1992). *AICPA Professional Standards: U.S. Auditing Standards as of June 1, 1992*. AICPA Professional Standards. Vol. 1. https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1150&context=aicpa_prof

American Institute of Certified Public Accountants. (2021). *Professional Ethics Division Plain - English guide to independence*. <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/professionalethics/resources/tools/downloadabledocuments/plain-english-guide.pdf>

Arthur Andersen LLP v. United States, 544 U.S. 696 (2005). <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/544/696/>

Ashbaugh, H., LaFond, R. & Mayhew, W. B. (2003). *Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence*. The Accounting Review. Vol. 78, No. 3. ss. 611-639. <https://www.jstor.org/stable/3203219>

Bazerman, H. M., Morgan, P. K. & Loewenstein, F. G. (1997). *The impossibility of Auditor Independence*. Sloan Management Review. Vol. 38, No. 4. <https://www.sec.gov/rules/proposed/s71300/testimony/bazloew1.pdf>

Benston, J. G. & Hartgraves, L. A. (2002). *Enron: what happened and what we can learn from it*. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 21. ss. 105-127. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S027842540200042X>

Braun, V., Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. Vol. 3. No. 2, ss. 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>

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

Carrington, T. (2014). *Revision*. 3 uppl. Stockholm: Liber.

Collis, J. (2010). *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*. International Journal of Auditing, Vol. 14. No. 2. ss. 211–231. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00415.x>

Davis, J. H., Schoorman, F. D. & Donaldson, L. (1997). *Toward a stewardship theory of management*. Academy of Management Review. Vol. 22. No. 1. ss. 20-47. <https://www.jstor.org/stable/259223>

- DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics. Vol. 3, ss. 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M. L., Raghunandan, K. & Subramanyam, K. R. (2002). *Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions*. USC Leventhal School of Accounting, Vol. 40. No. 4. ss. 1247-1274. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.297747>
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken - För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 4:1 uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus.
- Eklöv-Alander, G. (2019). *En bok om revision*. 1 uppl. Studentlitteratur.
- EUR-Lex. (2020). *Regler för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse*. <https://eur-lex.europa.eu/SV/legal-content/summary/rules-for-statutory-audit-of-public-interest-entities.html>
- Europaparlamentets och rådets förordning. (2014). *Om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG*. Nr. 537/2014. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>
- Europeiska gemenskapernas kommission. (2002). *Kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*. (2002/590/EC). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002H0590>
- FAR Online. (2006). *Noteringar: Enrons fall gav dyr SOX – som blivit billigare!* Balans nr 6–7. https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2006/nr-6-7/balans_2006_n06-07_a0002/
- FAR Online. (2018). *Vilken betydelse IESBAs etikkod har för tillämpningen av 21 a § revisorslagen (2001:883)*. Revisorsinspektionens uttalande – DNR 2017-986. https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/revisorsinspektionen/avgoranden-och-forhandsbesked/2016-2017/rn_20170986/?q=Vilken%20betydelse%20IESBAs%20etikod%20har%20f%C3%B6r%20till%C3%A4mpningen%20av%2021%20a%20%C2%A7%20revisorslagen%20%282001%3A883%29%20

FAR Online. (2020). *EtikU 6 Redovisningsjäv i vissa företag (byråjäv)*. FARs uttalanden i etikfrågor.

<https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/far/etiku/etiku06/?q=EtikU%206%20Redovisningsj%C3%A4v%20i%20vissa%20f%C3%B6retag%20%28byr%C3%A5j%C3%A4v%29>

FAR Online. (2021a). *EtikU 5 Revisorers verksamhet*. FARs uttalanden i etikfrågor.

<https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/far/etiku/etiku05/?q=analysmodellen%20oberoende>

FAR Online. (2021a). *EtikU 14 EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse – arvodesbegränsningar och förbjudna tjänster*. FARs uttalanden i etikfrågor.

<https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/far/etiku/etiku14/?q=EtikU%2014%20EUs%20f%C3%B6rordning%20om%20revision%20av%20f%C3%B6retag%20av%20allm%C3%A4nt%20intresse%20%E2%80%93%20arvodesbegr%C3%A4nsningar%20och%20f%C3%B6rbjudna%20tj%C3%A4nster>

FAR Online. (2021b). *EtikU 13 Revisorsrotation*. FARs uttalanden i etikfrågor.

https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/far/etiku/etiku13/?q=etiku%2013&_t_id=pt0t0ZTFa3C1SXdHkvcDVg%3D%3D&_t_ip=130.241.16.16&_t_q=etiku%2013&_t_tag=s&andquerymatch%2Clanguage%3Asv%2Csiteid%3A2d0126f6-8f11-4b52-8c5b-2c31a7cbf4ad&_t_hit.id=FarOnline_ContentTypes_Pages_XmlDocumentPage/_0b549de5-8c68-4cb6-a8a4-fc38ba77c808_sv&_t_hit.pos=1

FAR Online. (2023). *IESBAs Etik kod*.

<https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/iesba/iesbasetikkod/?q=iesba%20etik kod>

Healy, P. M. & Palepu, K.G. (2001). *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*. Journal of Accounting and Economics, Vol. 31. ss. 405-440.

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000180>

Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2003). *The fall of Enron*. Journal of economic perspectives.

Vol. 17. No. 2. ss. 3-26. <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/089533003765888403>

Hope, O. K. & Langli, J. C. (2010). *Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting*. The Accounting Review. Vol. 85. No. 2. ss. 573-605.

<https://www.jstor.org/stable/20744142>

International Federation of Accountants (IFAC). (2022). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*.

<https://www.ethicsboard.org/publications/2022-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). *Theory of the firm: Managerial behavior agency costs and ownership structure*. Journal of Financial Economics. Vol. 3. ss. 305-360.

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>

Kinney JR, W. R., Palmrose, Z. V. & Scholz, S. (2004). *Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?* Journal of Accounting Research. Vol 42. ss. 561-588.

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00141.x>

Knapp, M. C. (1985). *Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure*. The Accounting Review. Vol 60. No. 2. ss. 202-211.

<https://www.jstor.org/stable/246786>

Laffont, J.J. & Martimort, D. (2002). *The Theory of Incentives - The principal-agent model*. Princeton University Press.

Magill, H. T. & Previts, G. J. (1991). *CPA professional responsibilities: An introduction*.

<https://archive.org/details/cpaprofessionalr0000magi/page/11/mode/1up>

Marton, J., Runesson, E. & Sandell, N. (2020). *Företagsanalys: Från redovisning till värdering*. Lund: Studentlitteratur.

Patel, R. & Davidson, B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Prop. 2000/01:146. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/oberoende-agande-och-tillsyn-i_GO03146/html

Prop. 2005/06:97. *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.*

<https://data.riksdagen.se/fil/E7BDF297-7F60-419C-920B-219EFA584A8>

Schneider, A., Church, B. K. & Ely, K. M. (2006). *Non-audit services and auditor independence: A review of the literature*. Journal of Accounting Literature. Vol. 25. ss. 169-211.

<https://www.proquest.com/scholarly-journals/non-audit-services-auditor-independence-review/docview/216303463/se-2>

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Justitiedepartementet L1.

SFS 2001:883. *Revisorslag*. Justitiedepartementet L1.

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Justitiedepartementet L1.

SOU 2008:79. *Revisorers skadeståndsansvar*.

<https://www.regeringen.se/contentassets/048272d4c7a245fca80f0ddc5072ea6f/revisorers-ska-destandsansvar-sou-200879/>

Simunic, D. A. (1984). *Auditing, consulting, and auditor independence*. Journal of Accounting research. Vol. 22. No. 2. ss. 679-702. <https://doi.org/10.2307/2490671>

Sridharan, U. V., Caines, W. R., McMillan, J., & Summers, S. (2002). *Financial statement transparency and auditor responsibility: Enron and Andersen*. International Journal of Auditing. Vol. 6. No. 3. ss. 277-286.

https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1099-1123.2002.tb00018.x?casa_token=3h60VPrBirwAAAAA:BZnwt4HFRuGmj18O_Cqhnt2iE2N-cNNEbL8nayG23NNwkgLEiNaynOk02omdBx9NH2KxEg5uJodLgaLHTg

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning - Efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Umeå School of Business. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:141745/fulltext01.pdf>

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

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2012.706398?role=button&needAccess=true&journalCode=rear20>

Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review*. Journal of Accounting, Auditing & Finance. Vol. 30. No. 1. ss. 101-121.

<https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>

Vetenskapsrådet. (2002). *Forskningsetiska principer inom humanistisk - samhällsvetenskaplig forskning*. Elanders Gotab.

https://lincs.gu.se/digitalAssets/1268/1268494_forskningsetiska_principer_2002.pdf

Vetenskapsrådet. (2017). *God forskningssed*. VR1708.

https://www.vr.se/download/18.2412c5311624176023d25b05/1555332112063/God-forskningssed_VR_2017.pdf

Wernerman, M. (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=revision%20%E2%80%93%20en%20praktisk%20beskrivning%20

Zogning, F. (2017). *Agency theory: A critical review*. European journal of business and management. European Journal of Business and Management. Vol. 9. No 2. ss. 1-8.

https://www.researchgate.net/profile/Felix-Zogning/publication/364812853_Agency_theory_A_critical_review/links/635b26578d4484154a3df176/Agency-theory-A-critical-review.pdf

Bilagor

Bilaga 1: Missivbrev

Förfrågan om att delta i studie om revisorers resonemang kring hot mot oberoende i samband med rådgivning.

Hej,

Vi är två studenter på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet som just nu skriver vår kandidatuppsats inom ämnet oberoende revision. Vi gör en kvalitativ studie och undrar om det finns möjlighet att intervjua en av era auktoriserade revisorer som arbetar med, eller har arbetat med, små bolag. Studien vi gör syftar till att undersöka hur revisorer resonerar kring rådgivnings påverkan på oberoende med fokus mot små bolag.

Intervjun kommer hållas digitalt under vecka 17, 18 eller 19 och beräknas ta mellan 30-45 minuter, vi bestämmer tid gemensamt. Samtliga respondenter som deltar i studien kommer att hållas anonyma och resultatet av studien kommer presenteras i form av en skriftlig rapport. Deltagande är frivilligt och med rätt att avbryta sitt medverkande om så önskas. Med er tillåtelse vill vi gärna spela in intervjun för att själva kunna gå tillbaka och gå igenom materialet. Ljudinspelningen kommer att raderas när uppsatsen är färdigställd.

Tack på förhand.

Med vänliga hälsningar,
Marielle Lundvall och David Andersson

Marielle Lundvall: guslunmahj@student.gu.se

David Andersson: gusanddaci@student.gu.se

Bilaga 2: Intervjuguide

Tema: Inledande frågor

1. Berätta gärna lite om din karriär inom revision.
 - Hur länge har du arbetat inom revision och som revisor?
 - Hur länge har du arbetat med små bolag?
2. Hur skulle du definiera oberoende, vad är oberoende för dig?

Tema: Rådgivning

3. Hur ser du på att kunna erbjuda fristående rådgivning till små bolag som samtidigt är en revisionsklient hos byrån?
4. Hur tänker du kring vilken typ av fristående rådgivning som kan kombineras med revision i små bolag?
5. Hur ser du på gränsdragningen mellan fristående rådgivning och revisionsnära rådgivning?
6. Vad är de enligt dig vanligaste och största hoten mot revisorns oberoende med fristående rådgivning?
7. Hur arbetar ni internt för att säkerställa oberoende när ni även har rådgivning till en klient?
8. Hur insatta i oberoendeproblematiken som kan uppstå till följd av rådgivning upplever du att dina klienter är?

Tema: Reglering

9. Hur ser du på revisorsrotationskravet sett till oberoendeproblematiken?
10. Vad anser du om att revisionsplikten slopades för små bolag?

Tema: Avslutande fråga

11. Har du något att tillägga som inte diskuterats under intervjun?

Bilaga 3: Respondenter

Respondent A har varit auktoriserad revisor i cirka ett och ett halvt år och arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna i en av Sveriges storstäder. A har arbetat inom revisionsbranschen i drygt sex år och har erfarenhet av alla storlekar på bolag även om fokus idag ligger mer mot stora börsnoterade bolag.

Respondent B blev auktoriserad revisor för 8 år sedan och har 13 års erfarenhet av att ha arbetat med revision. B arbetar på ett av de fyra stora revisionsbyråerna i en av de svenska storstäderna.

Respondent C har varit auktoriserad revisor i cirka 13 år och har totalt 20 års erfarenhet inom revisionsbranschen. C arbetar på ett av de fyra stora revisionsbyråerna i en mindre stad.

Respondent D avklarade auktorisationsprovet för revisor nu under våren och har 6 års erfarenhet inom branschen inom olika storlek på bolag. Respondent D arbetar på ett av de fyra stora revisionsbyråerna i en mellanstor stad i Sverige.

Respondent E är auktoriserad revisor sedan 20 år tillbaka och har varit verksam inom yrket i 27 år. Respondent E arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna i en mindre stad.