

Revisorns oberoende

En kvalitativ studie om vilka hot mot revisorns oberoende som identifieras samt var gränsen går för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation mellan revisor och kund

Av: Melat Abebe och Elektra Ammouri

Handledare: Natallia Pashkevich

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper

Kandidatuppsats 15 hp

Företagsekonomi C med inriktning redovisning | Våren 2023



Förord

Vi vill härmed tacka vår opponentgrupp men även vår handledare Natallia Pashkevich för värdefull och upplyftande hjälp. Vi vill även rikta ett stort tack till våra respondenter som valt att ställa upp på intervju!

Södertörns Högskola, 2023-05-25

Melat Abebe

Elektra Ammouri

Sammanfattning

Redovisning är ett betydande område inom företagsekonomi och avser att bringa en helhetsbild över företagets ekonomiska ställning. Revisorns oberoende kan även betraktas som en del av en större diskussion om företagets roll i samhället och dess ansvar gentemot intressenterna. Att se till att revisorns oberoende är upprätthållet kan bidra till att skapa ett mer hållbart och etiskt företagsklimat som gynnar både företaget och samhället i sin helhet. Att sätta en tydlig gräns mellan yrkesrollen och privatlivet har alltid utgjort en utmaning för människan. Det finns en rad utmaningar för revisorns oberoende, inklusive ökad konkurrens på marknaden, ökad komplexitet i företagets verksamheter och ökad press från företagsledningen för att maximera vinster och aktiepriser. Syftet med denna studie är att undersöka hur revisorn säkerställer sin oberoende roll och identifiera hot som kan komma att äventyra revisorns oberoende. Vidare ska studien undersöka var gränsen dras för yrkes- respektive vänskapsrelation mellan revisor och kund. Empiriska materialet samlades in med hjälp av kvalitativ forskningsmetod utifrån semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer. Enligt resultaten från den genomförda studien föreligger det att revisorer hellre väljer oberoendet före kundrelationer men hade däremot valt lönsamma kunder före oberoendet. De betydande hoten mot revisorernas oberoende anses vara ekonomiska incitament, såsom intressekonflikter eller trycket att upprätthålla kundrelationer. Hot mot revisorernas oberoende kan uppstå från en rad faktorer, inklusive ekonomiska incitament, personliga relationer och förtrogenhet med kunder.

Nyckelord: Oberoende, oberoendehot, revisorns oberoende, revision, revisorns roll, förväntningsgap, yrkesrelation, vänskapsrelation

Abstract

Accounting is a significant area within business finance and aims to provide an overall picture of the company's financial position. The independence of the auditor can also be considered as part of a larger discussion about the role of companies in society and their responsibilities towards stakeholders. Ensuring that the auditor's independence is maintained can help create a more sustainable and ethical business climate that benefits both the company and society as a whole. Setting a clear boundary between the professional role and the private life has always been a challenge for people. There are a number of challenges to auditor independence, including increased competition in the marketplace, increased complexity in companies operations, and increased pressure from company management to maximize profits and share prices. The purpose of this study is to investigate how the auditors secure their independent role and identify threats that may endanger the auditor's independence. Furthermore, the study will examine where the line is drawn for a professional or friendship relationship between accountant and client. The empirical material was collected using a qualitative research method based on semi-structured interviews with authorized accountants. According to the results of the conducted study, it is found that accountants prefer independence over client relationships, but on the other hand, had chosen profitable clients over independence. The significant threats to auditor independence are considered to be financial incentives, such as conflicts of interest or the pressure to maintain client relationships. Threats to auditor independence can arise from a range of factors, including financial incentives, personal relationships and familiarity with clients.

Keywords: Independence, threat to independence, independence of the auditor, audit, auditor's role, expectation gap, professional relationship, friendship relationship

Begreppsförklaring

ABL - Aktiebolagslagen

FAR – En organisation som arbetar för att främja utvecklingen av revisorsyrket.

RevL – Revisorslagen

ÅRL - Årsredovisningslagen

Finansiella rapporter - Ekonomiska rapporter som ingår i en årsredovisning med viktig ekonomisk information.

God revisorssed - är en rättslig standard som ställer krav på revisorers planering, genomförande, rapportering och dokumentation av granskningsuppdrag.

Väsentlighet - En viktig aspekt när man bedömer revisorns oberoende. Väsentlighet innebär att ett fel eller en brist i en finansiell rapport kan ha en betydande effekt på beslutsfattarens bedömning av företagets ekonomiska ställning eller resultat.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	4
1.3 Syfte	6
1.4 Forskningsfrågor	7
1.5 Avgränsningar	7
2. Teoretisk referensram	8
2.1 Begrepp	8
2.1.1 Revisorns oberoende	8
2.1.2 Revisorns yrkesroll	9
2.1.3 Revisorns yrkesetik	10
2.1.4 Redovisningssed	11
2.2 Teorier	11
2.2.1 Agenteorin kopplad till revisorns oberoende	11
2.2.2 Institutionell teorin kopplad till revisorns oberoende	13
2.2.3 Intressentteorin kopplad till revisorns oberoende	14
2.2.4 Analysmodellen kopplad till revisorns oberoende	17
2.2.4.1 Praktiskt arbete med analysmodellen	19
2.3 Tidigare forskning	20
2.3.1 Oberoende	20
2.3.2 Underliggande hot och yrkesrelationer	21
2.3.3 Åtgärder	23
3. Metod	26
3.1 Datainsamling	26
3.2 Kvalitativ metod	26
3.2.1 Deduktiv metod	27
3.2.2 Semistrukturerade intervjuer	27
3.2.3 Intervjuguide	28
3.3 Urval	28
3.3.1 Val av intervjupersoner	29
3.4 Genomförande	29
3.4.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer	29
3.5 Tematisk analys	30
3.6 Metodkritik	31
4. Empiri	32
4.1 Presentation av respondenter	32
4.2 Empirisk data avseende oberoende och hot	33
4.3 Empirisk data avseende yrkesrelationer	38
4.4 Empirisk data avseende korruption och regelverk	42

5. Analys	45
5.1 Oberoende och hot	45
5.2 Yrkesrelationer	49
5.3 Korruption och regelverk	51
6. Avslutande diskussion	53
6.1 Slutsats	53
6.2 Vidare forskning	56
Källförteckning	57

Figur- och tabellförteckning:

Figur 1: Agentteorin	13
Figur 2: Intressentteorin	16
Figur 3: Analysmodellen	19
Tabell 1: Tidigare forskning	24
Tabell 2: Presentation av respondenter	32
Tabell 3: Empirisk översikt avseende oberoende och hot	38
Tabell 3: Empirisk översikt avseende yrkesrelationer	43
Tabell 4: Empirisk översikt avseende korruption och regelverk	45
Bilaga 1: Intervjuguide	

1. Inledning

Följande avsnitt inleds med en bakgrundsbeskrivning kring revisorns oberoende, identifiering av hot såväl som var gränsen mellan yrkes- respektive vänskapsrelation med kunder dras.

Vidare presenteras en problemformulering till följd av syfte och frågeställning som besvaras i rapportens sista avsnitt. Avslutningsvis redogörs avgränsningar.

1.1 Problembakgrund

Redovisning och revision är betydelsefulla områden inom företagsekonomi och avser att bringa en helhetsbild över företagets ekonomiska ställning (FAR, u.å.). FAR är en ideell branschorganisation för revisorer och rådgivare inom ekonomi och skatterätt i Sverige. Organisationen arbetar för att främja utvecklingen av revisorsyrket, höja kompetens såväl som se till att god revisorssed och etik efterföljs. Ett av FAR:s ansvarsområden är att utfärda auktorisationen till revisorer i Sverige (ibid). Detta för potentiella intressenter men även befintliga. Den ekonomiska ställningen sammanställs i form av finansiella rapporter och inkluderar balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys och noter (Marton, Sandell & Stockenstrand, 2016). Dessa rapporter är underlag för ett flertal betydande beslut som olika intressenter i ett företag fattar. Räkenskaperna granskas av en extern revisor vars utlåtande lämnas i revisionsberättelsen vid bolagsstämman efter räkenskapsårets slut. Detta för att garantera att informationen som rapporterna grundar sig i är av faktiska värden och pålitlig (Moberg, Valentin & Åkersten, 2017).

Revisorns oberoende kan även betraktas som en del av en större diskussion om företagens roll i samhället och dess ansvar gentemot intressenterna (Lennartsson, 2016). Att se till att revisorns oberoende är upprätthållet kan bidra till att skapa ett mer hållbart och etiskt företagsklimat som gynnar både företaget och samhället i sin helhet (Flening, 2003). Politiken har en viktig roll i att stärka revisorns oberoende och att motverka intressekonflikter som kan uppstå. En viktig aspekt är hur politiska beslut kan påverka revisorns arbete och oberoende. Revisorns roll är att granska företags finansiella rapportering och säkerställa att den är korrekt och rättvisande (Catasús, Hellman & Humphrey, 2013). Politiska beslut som påverkar regelverk, skatter och andra ekonomiska faktorer kan dock skapa en press på företag att presentera en viss bild av sin ekonomiska situation, vilket kan påverka revisorns arbete och oberoende (Flening, 2003).

Revisorer spelar en viktig roll i att granska offentlig sektors ekonomi och rapportering. Men den politiska påverkan kan skapa en svår situation för revisorer att vara helt objektiva och oberoende i sitt arbete (Collste, 2019). Om en revisor tillsätts av en politisk ledare kan det finnas en risk att revisorn känner en viss press gentemot denna person snarare än att vara helt opartisk (Howieson, 2013). Vidare politiska utmaningar för revisorns oberoende är huruvida politiska beslutsfattares vilja för att bevaka revisorns granskning för att minska kraven på företagen. Detta kan vara ett problem särskilt i länder där regleringar ser annorlunda ut och politisk korruption förekommer. Politikernas roll är att skapa och införa lagar och regler som skyddar revisorns oberoende (ibid). Detta kan exempelvis vara genom att införa strikta krav på revisorns självständighet och oberoende från kunderna men även genom att upprätthålla regler som förbjuder revisorer från att äga aktier i de bolag de granskar. Utbildning och utveckling av revisorer för att öka den professionella kunskapen och den etiska medvetenheten. En professionell revisor som innehar goda kunskaper och förståelse för sitt ansvar och etik är i sin tur mer benägen att upprätthålla sitt oberoende och att skydda allmänhetens intressen (Collste, 2019).

Politiska beslut kan även ha en inverkan på efterfrågan på revisionstjänster. Om politikerna framför att de värderar kvaliteten i revisionen och revisorns oberoende kan det komma att öka förtroendet för revisionstjänster och därmed öka efterfrågan (Diamant, 2004). Detta kan leda till att fler bolag vänder sig till professionella revisorer som värderar oberoendet högt. Däremot kan politiska beslut som inte stödjer revisorns oberoende ha en negativ effekt på samhället (Fant, 1994). Det kan skapa en instabilitet där allmänheten tappar förtroendet för finansiell rapportering och revision. Detta kan leda till en minskad efterfrågan på revisionstjänster och en minskad förmåga att upptäcka och förhindra felaktiga ekonomiska transaktioner (ibid).

I Sverige är revisorns oberoende reglerat i lagar och standarder, där det framgår att revisorn ska vara opartisk och inte påverkas av några intressen som senare kan hota och äventyra oberoendet. Revisorslagen (2001:883) redogör för inom vilka ramar och lagrum revisorer kan röra sig kring. Aktiebolagslagen (2005:551) innehåller bestämmelse om aktiebolag och dess förhållningssätt. Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), som är ett regelverk för revisorer innehar restriktioner mot att revisorer äger aktier i granskande bolag för att säkerställa att revisorn upprätthåller sitt oberoende och förblir opartisk (IESBA, u.å.). Många organisationer kräver att revisorer följer de internationella standarderna för revisorns

oberoende som upprättats av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Dessa standarder inkluderar bestämmelser som kräver att revisorer inte ska ha några personliga eller ekonomiska intressen i de företag de granskar (IAASB, u.å.). Ytterligare riktlinjer och krav finns också, beroende på vilken typ av revision som utförs och vilken reglering som gäller i den aktuella jurisdiktionen (Hunt, Brimble, & Freudenberg, 2011). Till exempel kräver Securities and Exchange Commission (SEC) i USA att revisorer för offentliga företag inte ska ha någon direkt eller indirekt finansiell intressekonflikt med de företag de granskar (SEC, u.å.). I januari 2002 lagstiftades analysmodellen som grundar sig på att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet (FAR, 2020). Modellen bygger på att revisorn ska inför respektive uppdrag pröva om det föreligger omständigheter där oberoendet kan rubbas på grund av opartiskhet. Vidare redogör modellen för ett antal risker som utgör fara för revisorns oberoende. Egenintressehot, vänskapshot, självgranskningshot, partställningshot och skrämshot. Om något av dessa hot uppstår har revisorn skyldighet att ompröva sin objektivitet och i sin tur bedöma ifall den behöver avsäga sig uppdraget eller kunden (ibid).

Skandia-skandalen från 1997 är en känd skandal där revisorns oberoende starkt ifrågasattes. En av Skandias högsta chefer, Lars-Eric Petersson, anställdes från revisionsföretaget KPMG, som dessutom var ansvarig för granskningen av Skandias räkenskaper. Anställningen ledde till misstankar om att revisorns oberoende påverkats då en tidigare KPMG anställd numera satt i en så hög position på Skandia (Granath, 2003). Senare visade det sig att Skandia hade manipulerat sina rapporter och lyckats dölja förluster på miljardbelopp samtidigt som befattningshavare tog ut bonusar på höga belopp. Denna skandal ledde till att regeringen tillsatte en yrkesetisk kommission år 2002 för att lösa problemet (Olofsson, 2002). Dessa skandaler understryker vikten av att revisorer ska upprätthålla sitt oberoende och inte ha ekonomiska eller personliga intressekonflikter till bolag de granskar (ibid). Ännu en känd skandal där revisorn ansågs vara allt för sammankopplad till granskade bolag är Enron (Flening, 2003). Enron var en amerikansk energikoncern som under tidigt 2000-tal manipulerade sin redovisning för att framstå som mer lönsam än vad bolaget egentligen var. Enron hade stor skuldsättning som de dolde från investerare. Revisorsfirman, Arthur Andersen, misslyckades i sin plikt att rapportera om företagets finansiella ställning och bokföringsfel. Arthur Andersen var även Enrons revisor. Enrons stora bedrägeri avslöjades år 2001 och det ledde till att bolaget gick i konkurs (ibid). Wirecard är ännu ett exempel på en känd finansskandal där Ernst & Young Global Limited (EY) anklagades sommaren 2020 för

att ha missat att upptäcka men även rapporterat om köpiösa redovisningbedrägerier. Detta ledde till granskning av tillsynsmyndigheterna och ifrågasättande av revisorns oberoende (SVT, 2022).

Vid förtroendeskapande är det av stor betydelse att revisorn arbetar oberoende och professionellt, såsom många andra yrkesroller (Eklöv, 2019). Revisionsprocessen har huvudsakligen syfte att ge användare av finansiella rapporter tillit till den finansiella information som presenteras. Således har revisorn en viktig roll i att utföra oberoende granskningar av verksamheten för att i sin tur kunna intyga att bolaget följer de lagkrav som krävs av den som driver en affärsverksamhet (ibid). Revision är objektiv och bygger på faktiska siffror, därför ska revisorn inte låta sig påverkas på ett sätt som kan medföra bristande eller felaktiga slutsatser om information som framgår. Det är en grundläggande princip att revisorn ska vara oberoende i sitt arbete för att säkerställa en hög kvalitet på utfört arbete (Marton, Sandell & Stockenstrand, 2016). Revisorn ska inte ha några ekonomiska eller personliga intressekonflikter som kan påverka revisorns objektivitet. För att säkerställa revisorns oberoende är det viktigt att revisorn inte har någon relation till företaget som granskas. Detta kan röra sig om exempelvis att revisorn inte äger några aktier i bolaget (Revisionsinspektionen, 2020). Om revisorn har ett ekonomiskt intresse i bolaget, som aktieinnehav, kan det komma att påverka revisorns bedömningar. Det kan röra sig om en situation där revisorn tvekar i sin rapportering av eventuella felaktigheter av rädsla för att det kommer att påverka värdet av aktierna (ibid).

1.2 Problemdiskussion

Att sätta en tydlig gräns mellan yrkesrollen och privatlivet har alltid utgjort en utmaning för människan. Att knyta band och relatera till andra människor är en naturlig del av mänskligheten (Fontaine & Pilote, 2011). I takt med globaliseringen och ökningen av sociala medier har det blivit svårare än någonsin att bibehålla gränsdragningen för yrkesrelationer (ibid.) Idag finns det en rad utmaningar för revisorns oberoende, inklusive ökad konkurrens på marknaden, ökad komplexitet i företagens verksamheter och ökad press från företagsledningen för att maximera vinster och aktiepriser (Lennartsson, 2016). Frågan som bör ställas är hur detta nya samhället kan komma att påverka revisorns oberoende? Likt många andra yrken kan en alltför vänskaplig relation till en kund ha förödande konsekvenser

för oberoendet. Följande arbete syftar till att undersöka och identifiera dagens hot som riskerar att urholka revisorns oberoende.

Även om det har gjorts stora ansträngningar för att säkerställa revisorns oberoende, finns det fortfarande problem som påverkar revisorns objektivitet och integritet. En av de största utmaningarna är de växande kundrelationerna och tjänsteutbudet som ökar korsförsäljning av tjänster och skapar potentiella intressekonflikter (Catasús, Hellman & Humphrey, 2013). En revisor kan exempelvis tillhandahålla rådgivningstjänster till samma kund och även ha en svår tid att vara helt oberoende och objektiv i sitt arbete (Tepalagul & Lin, 2015). Revisorns oberoende kan också påverkas av kunder som har en betydande finansiell påverkan på revisorn, och därmed kan påverka revisorns beslut. En annan faktor som kan påverka revisorns oberoende är brist på kunskap eller erfarenhet. Bristen på kunskap kan också leda till en situation där revisorer är beroende av information som tillhandahålls av kunden, vilket kan påverka deras objektivitet (Howieson, 2013). Detta kan leda till en situation där revisorn är mer benägen att ignorera eller missa felaktigheter i den finansiella rapporteringen. För att säkerställa revisorns oberoende och objektivitet är det viktigt att vidta åtgärder som minskar risken för intressekonflikter och ökar revisorns kunskap och erfarenhet. Det kan också vara nödvändigt att övervaka revisorn och att ha strikta regler och standarder för revisionen (Sinclair, 2016).

Ardillah och Chandra (2022) styrker vikten av att oberoendet har betydelsefullt inflytande på revisionskvaliteten och att olika komponenter såsom etik, erfarenhet och vederbörlig professionell omsorg kan påverka revisionskvaliteten. Författarna belyser om att dessa komponenter är en naturlig del av mänskliga naturen som förändras med tiden och därmed behöver ständigt nya tillvägagångssätt genom forskning. Amalia, Sutrisno och Baridwan (2019) menar att även tidspress kan vara en väsentlig aspekt att fortsätta undersöka för att förbättra revisionskvalitet, såsom korrektheten och fullständigheten av finansiella rapporter.

En revisor har ett ansvar att upprätthålla en professionell och objektiv roll i sitt arbete, vilket innebär att personliga eller vänskapliga relationer med kunder bör undvikas. För att säkerställa objektiviteten i revisorns arbete är det viktigt att ha tydliga riktlinjer för att skilja mellan yrkesmässiga och vänskapliga relationer. Det kan ibland vara svårt att fastställa denna gräns, särskilt om revisorn har en nära vän som arbetar på bolaget som granskas eller har en gemensam hobby med en kund. För att undvika intressekonflikter är det viktigt att hantera

dessa relationer på ett professionellt sätt (Eklöv, 2023). För att säkerställa att revisorer inte utvecklar för nära personliga relationer med sina kunder finns det riktlinjer och krav som är specifika för revisorsyrket. Ett av dessa krav är att revisorer undviker att ha vänskapliga relationer med kunder och informerar sin arbetsgivare om eventuella relationer som kan påverka deras objektivitet. Genom att följa dessa riktlinjer kan revisorer upprätthålla en professionell och objektiv roll i sitt arbete (Eklöv, 2023). Tepalagul och Lin (2015) identifierade även ett ständigt tryck från kunder som i sin tur ökar risken för påverkan av revisionskvaliteten. Detta leder till att revisorn känner sig pressad att bevara relationer med kunder och därigenom äventyra oberoendet. Desto högre grad av revisorns oberoende, desto högre nivå av revisionskvalitet. Tidigare presenterad forskning belyser behovet av att revisorer bör vara medvetna om allt fler underliggande hot.

Revisorns oberoende har stor väsentlighet idag då det är en grundläggande princip inom revisionsbranschen. Forskning om revisorns oberoende är essentiell eftersom det är en grundläggande del av revisorns roll och viktigt för att upprätthålla förtroende och integritet i den finansiella rapporteringen (Fontaine & Pilote, 2011). Genom att fortsätta undersöka problemen och utveckla lösningar kan revisorer fortsätta sträva efter att förbättra revisorns oberoende och på så vis stärka förtroendet på finansmarknaderna. Dessutom är forskning inom ämnet fortfarande relevant eftersom det finns utmaningar och hot mot revisorns oberoende och förtroende i dagens företagsmiljö (Catasús, Hellman & Humphrey, 2013). Forskning kan bidra till att förstå dessa utmaningar och utveckla strategier för att säkerställa revisorns oberoende och tillförlitlighet i revisionen. Forskning inom området är också viktig för att identifiera nya problem och utveckla lösningar för att säkerställa revisorns oberoende i dagens samhälle. Genom att förbli uppdaterad om nya utmaningar inom branschen kan intressenter bibehålla förtroendet för den finansiella rapporteringen (Fontaine & Pilote, 2011).

1.3 Syfte

Studien ämnar att undersöka hur revisorn säkerställer sin oberoende roll och identifiera hot som kan komma att äventyra revisorns oberoende. Vidare ska studien undersöka var gränsen dras för yrkes- respektive vänskapsrelation mellan revisor och kund.

1.4 Forskningsfrågor

- Hur kan en revisor säkerställa sin oberoende roll och vilka hot kan identifieras som kan påverka revisorns oberoende?
- Var går gränsen för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation mellan revisor och kund?

1.5 Avgränsningar

Studien avgränsas till att undersöka svenska auktoriserade revisorers synvinkel huruvida en revisor kan säkerställa sin oberoende roll. Vilka hot revisorn kan identifiera samt var gränsen för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation mellan revisor och kund går. Av den anledningen har endast revisorns synvinkel tagit hänsyn och inte kund- och företagsperspektiv.

2. Teoretisk referensram

I teoretiska referensramen ges en omfattande beskrivning av centrala begrepp inom revision såväl som relevanta teorier kopplat till revisorns oberoende och tidigare forskning som används vid analysen av intervjuresultaten.

2.1 Begrepp

2.1.1 Revisorns oberoende

Oberoende är ett begrepp som har en betydande roll i revisionskvaliteten men även svårdefinierat då det finns olika faktorer som kan påverka oberoendet (Diamant, 2004).

I Revisorslagen (2001:883) benämns det att en revisor skall lyda god revisorssed samt att denne skall utföra sitt arbete inom verksamheten opartiskt och självständigt. Opartiskhet och självständighet är då två begrepp som ofta kopplas samman med oberoende begreppet. Eklöv (2019) menar att revisorns arbete går som nämnt ut på att granska företagets redovisning där syftet är att intressenter inte ska missledas och på så sätt säkerställas att företagets redovisning stämmer. Revisorns arbetar således i intressenternas fördel och det krävs då att revisorn är oberoende i arbetet som utförs.

Oberoendet kan då delas upp i två olika kategorier: synbart oberoende och faktiskt oberoende. Diamant (2004) förklarar att synbart oberoende handlar om att revisorn men även omvärlden och samhället skall uppfatta revisorn som oberoende i sitt arbete. Det är av stor vikt att revisorer undviker situationer där de kan uppfattas som subjektiva då detta rubbar det synbara oberoendet. Revisorn kan alltså genom det synbara oberoendet signalera att denne är oberoende och således vinna deras förtroende. Faktiskt oberoende innebär att revisorn följer god revisorssed och tar endast i beaktning till händelser som har betydelse för verksamheten och kan agera oberoende i revisionsarbetet (Diamant, 2004). FAR (2020) menar även på att det faktiska oberoendet är hur revisorerna ser på sitt eget arbete. Till följd av detta är det synbara oberoendet inte möjligt att mäta och av den anledningen är endast det faktiska oberoendet lagstadgat men som även utgör den större delen av oberoende.

2.1.2 Revisorns yrkesroll

Revision kan beskrivas som en process där revisorns uppgift är att granska företagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (ABL, 9 kap 3§). Revisorns främsta uppgift är att granska och bedöma att företagets finansiella rapporter ger en rättvis bild och inte missvisar intressenter. Vidare i Revisorslagen (2001:883) samt Aktiebolagslagen (2005:551) benämns det även om hur revisorn skall utföra sitt arbete och vilka skyldigheter denne har.

Revisorsyrket kan förekomma i olika roller, där den mest förekommande rollen är den klassiska revisorsrollen som innefattar planering och granskning av företagets verksamhet men även rollen som konsult där revisorn ger råd till företaget (Moberg, 2017).

Revisorn behöver således goda kunskaper inom revision men även inom det granskade företaget genom analys av företagets finansiella rapporter (Carrington, 2023). För att kunna göra en korrekt riskbedömning behöver revisorns ta hänsyn till tre olika risknivåer. Den första risken är inneboende risk som innebär risk att det uppstår fel i bolagets redovisning.

Nästkommade risknivå är kontrollrisk som innebär att det finns risk att företaget inte upptäcker väsentliga fel. Upptäcktsrisk är den sista risknivån som innebär att revisorn inte upptäcker väsentliga fel i redovisningen. Dessa tre risker tillsammans utgör revisionsrisk och på så sätt kan revisorn genom sin förståelse för bolaget sätta en väsentlighetsnivå som bestämmer hur mycket revisorn behöver granska och eventuellt skriva en oren revisionsberättelse (ibid). Revisorns granskning resulterar alltså i en revisionsberättelse som innefattar de eventuella felen som upptäckts (Trohammar, 2004)

Intressenter skall kunna använda revisionsberättelsen samt företagets årsredovisning som underlag och av den anledningen är det viktigt att de finansiella rapporterna är av kvalitet (Diamant, 2004). Hijink, in't Veld och de Jong (2020) förklarar vidare att även arbetet ska utföras med kvalitet. Revisorn har således en skyldighet gentemot intressenterna genom att upplysa dem om olika risker och fel som finns i företagets årsredovisning.

Carrington (2023) hävdar dock att allmänheten och andra intressenter inte har god information och uppfattning om revisorns arbete och dess roll, vilket resulterar i ett förväntningsgap. Ett förväntningsgap kan uppstå när intressenters men även aktieägares uppfattning inte stämmer överens med vad revisorn faktiskt får göra (ibid).

2.1.3 Revisorns yrkesetik

Moraliska problem uppstår i många olika yrkesroller och kräver därför praktiska yrkesregler som kan fastställa ramar för olika situationer som kan komma att uppstå. Enligt Brytning (2005) är syftet med yrkesetiska regler att bidra till en sammanhållning och trovärdighet för att vägleda individens beteende genom standardiserade normer. De yrkesetiska reglerna har även i syfte att etablera ett normsystem och därmed komma till rätta med oetiskt handlande inom verksamheten. Detta på grund av att nedskrivna regler kan uttryckligen inte finnas för alla situationer som kan uppstå gällande moraliska dilemman och hur man ska hantera dessa (Collste, 2019). Yrkesetiska regler uttrycks i form av lagar, praxis såväl som yrkesetiska regelverk (Revisionsinspektionen, 2020). Yrkesetiska regler är specifika för givet yrke och kan på så vis variera beroende på omständigheterna. Olika branscher kräver olika yrkesetiska regler och därför kan tillämpningen se annorlunda ut beroende på given situation. Däremot innehar respektive yrkesroll någon slags tillämpning av allmänmänsklig moral (Silfverberg, 1992). Etikregler i sin helhet sträcker sig bortom avtal och lagar. Etiska regler är mer allmänna och omfattar en allt större beredningsgrad där alla människor oavsett yrke eller samhällsställning omfattas av. Etiska regler syftar på att handla rättvist mot sina medmänniskor oavsett kön, ålder, etnicitet och religion. Med en strävan för att göra gott och respektera andra människors rättigheter såväl som värderingar (Collste, 2019).

Revisorer stöter i sin yrkesvardag på olika situationer där de behöver göra olika bedömningar. Bedömningar som dels grundar sig i faktiska rapporter men även moraliska bedömningar där yrkesetiken spelar en roll (Diamant, 2004). Detta då regelverken omöjligen kan hänföra alla tänkbara situationer. På så sätt uppstår moraliska konflikter som revisorn ställs inför och det skapar utrymme för uppkomst av eget intresse. Som revisor ska man handla i enlighet med sina kunder och agera utifrån kundens bästa intresse och samtidigt skydda deras och bolagets sekretess. Detta innebär att revisorn i sin bedömning och rådgivning ska värna om kundens intresse och inte sitt eget (ibid). Enligt FAR (2020) ställer yrkesetiska regler krav på att revisorn ska i förväg kunna förutse de konsekvenser som deras bedömning kan resultera i och på så sätt kunna på ett förebyggande sätt värdera om bedömningar är etiskt godtagbara. Vidare belyser FAR (2020) hur essentiell yrkesetiken är för god yrkessed och tillämpning av den för hela revisionsbranschen.

2.1.4 Redovisningssed

Enligt Revisorslagen (2001:883) ska redovisning upprättas på ett sätt som överensstämmer med en god redovisningssed. Redovisningsseden menar att en revisor ska handla i enlighet med höga etiska normer och tillämpliga regler och riktlinjer. Arbeta självständigt men objektivt och inte påverkas av personliga eller ekonomiska intressen som kan påverka deras omdöme eller beslut. Vidare att revisorn ska säkerställa att all relevant information redovisas i den finansiella rapporteringen och att det inte finns några väsentliga fel eller utelämnanden. Utöver det skydda känslig eller konfidentiell information från obehörig åtkomst eller användning och slutligen att fortsätta utveckla sin professionella kompetens och hålla sig uppdaterad om nya regler och riktlinjer inom redovisningsområdet (Eklöv, 2019). Redovisningsseden fastställer förväntningar på revisorns uppförande och kan betraktas som ett tillvägagångssätt för att främja hög kvalitet och förtroende inom redovisningsbranschen. Redovisningsseden finns i flera olika versioner där var och en har lite olika betoning. Centrala inslag innefattar ett åtagande att handla med ärlighet och integritet, agera professionellt och undvika intressekonflikter, bibehålla konfidentialitet och följa regelverk (ibid).

I Sverige är Revisionsinspektionen den myndighet som ansvarar för utvecklingen av revisionsred, dock finns det ett starkt inflytande av internationella standarder. FAR, är den organisation som ansvarar för utvecklingen av yrkesetiska koder som givits ut av IESBA, som sedan görs fullständiga av Revisionsinspektionen (Moberg, Valentin & Åkersten, 2017) Sammanfattningsvis är redovisningsseden en viktig riktlinje för professionellt uppförande och yrkesetiskt beteende inom redovisningsbranschen. Det hjälper till att säkerställa att det finns förtroende och tillförlitlighet i finansiell rapportering (ibid).

2.2 Teorier

2.2.1 Agentteorin kopplad till revisorns oberoende

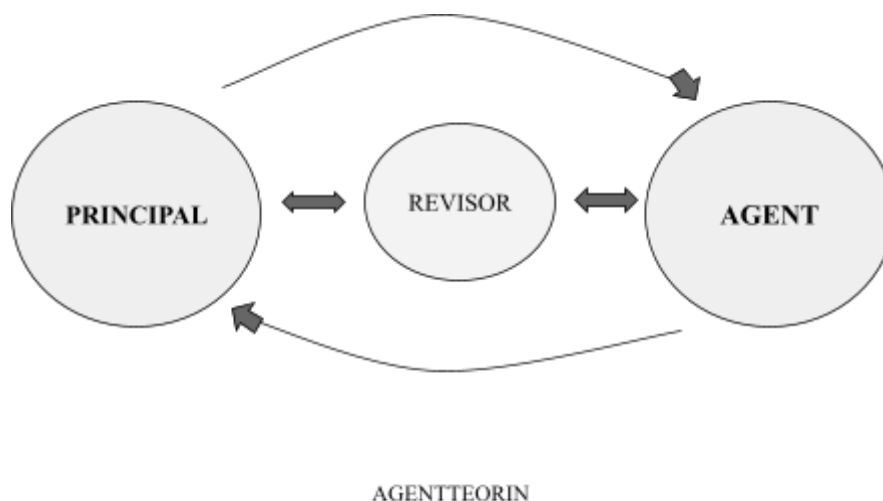
Agentteorin är en teori inom ekonomi och organisatoriskt beteende som försöker förklara relationen mellan principalen (som ägare) och agenter (som bolagsledning) i organisationer (Adams, 1994). Adams (1994) skriver vidare att agentteorin kännetecknas relationen mellan principalen och agenten av en intressekonflikt där principalen vill att agenten ska agera för deras bästa, medan agenten kan ha sina egna intressen eller mål som skiljer sig från

principalen. Detta skapar ett agentproblem, där agenten kanske inte agerar i principalens bästa. Teorin föreslår flera mekanismer för att samordna uppdragsgivares och agentens intressen;

1. Incitament Anpassning: Att ge agenter incitament, såsom prestationsbaserad lön, aktieoptioner eller bonusar, för att uppmuntra dem att agera i huvudmannens bästa intresse.
2. Övervakning och övervakning: Etablera system för att övervaka och övervaka agentens beteende, såsom prestation utvärderingar eller revisioner, för att säkerställa att de agerar i huvudmannens bästa.
3. Entreprenad: Skapa kontrakt som anger villkoren för relationen mellan uppdragsgivare och agenter, såsom arbetsbeskrivningar eller servicenivåavtal, för att minimera risken för missförstånd eller konflikter.

Deegan och Unerman (2011) belyser även hur agentteorin har tillämpats i en mängd olika sammanhang, såsom bolagsstyrning, ersättning till chefer och reglering. Det har använts för att förklara fenomen som separationen av ägande och kontroll i företag, användningen av prestationsbaserad lön för chefer och tillsynsmyndigheternas roll i att övervaka företagens beteende. Överlag ger agentteorin ett ramverk för att förstå de utmaningar och möjligheter som uppstår i relationen mellan uppdragsgivare och agenter, och erbjuder en rad strategier för att anpassa deras intressen och uppnå ömsesidigt fördelaktiga resultat (ibid).

Denna teori appliceras inom området för uppsatsens forskningsområde då relationen mellan företag och revisorer kan kopplas samman med agentteorin samt för att undersöka revisorns oberoende. Ägare i företaget ses som principal och bolagsledningen som agenten och revisorn ses som en mellanhand mellan dessa två parter då det som tidigare nämnt kan uppstå att agenten kan ha egna intressen som skiljer sig från principalen. Detta kan exempelvis bero på informationsasymmetri då bolagsledningen besitter mer information än ägarna och kan använda den informationen till sin egen fördel. Revisorns roll i detta fall blir då att vara oberoende i sitt arbete och se till att bolagsledningen sköter verksamheten på rätt sätt och inte agerar för egen vinnings skull samt för att minska på informationsasymmetrin. Revisorn kan även agera som en egen agent då syftet med revisorns arbete är att säkerställa bolagsledningens arbete (Diamant, 2004).



Figur 1: Agentteorin

Figuren presenterar agentteorin för att ge bredare förståelse kring förhållandet mellan principal och agent.

2.2.2 Institutionell teorin kopplad till revisorns oberoende

Institutionell teori är en teori som kan användas inom området för revisorns oberoende för att undersöka de sociala och kulturella faktorer som påverkar revisorns beteende och beslutsfattande (Deegan & Unerman, 2011). Revisorns oberoende är en nyckelfråga inom redovisning och revision, eftersom det hänvisar till revisorers förmåga att ge objektiva och opartiska åsikter om sina kunders finansiella rapporter (Eriksson-Zetterquist, 2009). Denna teori hävdar att organisationer påverkas av normer, värderingar och övertygelser i den institutionella miljö där de verkar. Institutionell teori tyder på att revisorer kan påverkas av normer och förväntningar från sina yrkesorganisationer, tillsynsorgan och andra intressenter inom revisionsbranschen (ibid).

En annan aspekt inom detta är social identitetsteori, som antyder att individer påverkas av sitt medlemskap i sociala grupper och hur de uppfattas av andra. Van Dick (2001) menar på att social identitet är en del av individens självuppfattning som utvecklas genom samhörighet i en social grupp. Forskning som genomförts baserat på den sociala identitetsteorin menar på att revisorer identifierar sig med sina kunder men att det förekommer i olika grader (Bamber & Iyer, 2007). En nära relation till sina kunder är således ett hot mot oberoendet och

olämpligt eftersom det rubbar revisorns objektivitet vid granskningen (Daniels & Booker, 2011). Bamber och Iyer (2007) menar dock på att det innebär en konflikt för revisorn att både upprätthålla sitt oberoende samtidigt som revisorn behöver bevara kundens tillit. Vidare förklarar Bamber och Iyer (2007) att när revisorn identifierar sig med sitt yrke resulterar det i att objektiviteten ökar och när revisorn identifierar sig med sina kunder resulterar det i minskad objektivitet.

Institutionella ramar kan förekomma av olika slag i form av etiska koder eller lagar med mera och inom revisorsyrket samt arbetets gång behöver revisorn förhålla sig till dessa ramar. Revisorn kan således inte fuska eller vara beroende i sitt yrke och därmed behålla sin legitimitet och bli accepterad med hjälp av lagstiftning och institutioner. Syftet med lagstiftningarna är för att revisorerna själva skall analysera sitt eget oberoende men även vägleda revisorer (Scott, 2008). Sammanfattningsvis ger institutionell teori en användbar ram för att förstå de sociala och kulturella faktorer som påverkar revisorns beteende och beslutsfattande, och kan hjälpa forskare och praktiker att identifiera strategier för att förbättra revisorernas oberoende och öka trovärdigheten för finansiell rapportering (ibid).

2.2.3 Intressentteorin kopplad till revisorns oberoende

Intressentteorin är en teori inom företagsekonomi som föreslår att ett företag bör beakta alla sina intressenters intressen när de fattar beslut, snarare än att bara maximera vinsten för aktieägarna (Clarkson, 1995). Intressenter är individer eller grupper som har en andel i företaget och kan påverkas av dess beslut, inklusive anställda, kunder, leverantörer, lokalsamhällen och miljön (ibid).

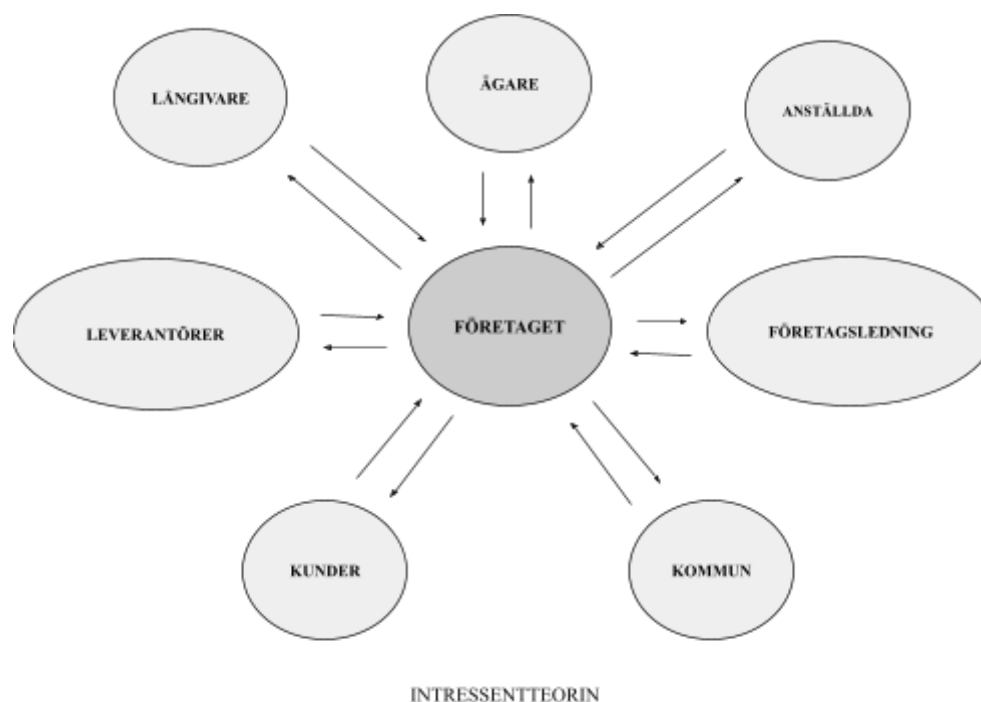
Revisionen som revisorn utför för kunden riktar sig inte enbart till kunden själv utan även för att externa intressenter ska kunna ta del av de finansiella rapporterna. Ekonomiska incitament såsom att kunden står för revisorns kostnad och kan därmed avsäga revisorn från uppdrag kan leda till att revisorn blir partisk mot kunden som betalar arvode (Bazerman, 2002). Detta är en situation där en intressekonflikt kan uppstå där revisorn bör utifrån egna bedömningar agera ur ett yrkesetiskt perspektiv och inte låta sitt oberoende påverkas av egenintresse (Clarkson, 1995). Om en revisorn är beroende av kunden för sitt arbete eller ersättning kan det påverka revisorns oberoende och därmed påverka kvaliteten på revisionen. Därför är oberoendet en essentiell faktor för att säkerställa att revisionen är objektiv och tillförlitlig. En

revisor som är oberoende kan således grunda sina beslut på faktiska siffror och inte påverkas av kundens intresse eller påtryckningar. Detta bidrar till att bygga förtroende för den finansiella rapporteringen och höja kvaliteten (Bazerman, 2002).

Intressentteorin hävdar att företag har ett socialt ansvar att överväga effekten av sina handlingar på intressenter, och att detta kan leda till bättre långsiktiga resultat för både företaget och samhället som helhet. Genom att ta hänsyn till alla intressenters intressen kan ett företag bygga bättre relationer, förbättra sitt rykte och förbättra sin övergripande hållbarhet. Det finns flera olika versioner av intressentteorin, men de delar alla grundpremisen att företag ska ta hänsyn till alla intressenters intressen när de fattar beslut. Teorin om intressenter har varit inflytelserik när det gäller att forma företagens sociala ansvar praxis och har antagits av många företag och organisationer runt om i världen (Eklöv, 2019). Det är dock fortfarande kontroversiellt i vissa kretsar, med vissa kritiker som menar att det är svårt att balansera olika intressenters konkurrerande intressen, och att prioritering av andra intressenter än aktieägare kan leda till minskad lönsamhet och konkurrenskraft. Sammanfattningsvis ger intressentteorin ett ramverk för att tänka kring företagens sociala och etiska ansvar och har bidragit till att öka medvetenheten om vilken inverkan affärsbeslut kan ha på samhället och miljön (ibid).

Vidare menar teorin att företag kan hantera de krav som intressenterna har genom att införa goda företags styrningsprinciper och även rapportering av verksamheten och dess inverkan på intressenterna (Bazerman, 2002). Goda företags styrningsprinciper, är principer som grundar sig på att effektivisera ett ansvarsfullt ledarskap samt styrning av verksamheten. Principerna har i syfte att skapa en så kallad balans mellan intressenter och samtidigt skydda aktieägarnas intressen. Öppenhet och transparens är något företag bör enligt intressentteorin sträva efter att implementera i sin kommunikation för att kunna förse intressenter och aktieägare med visibilitet och korrekt information (Eklöv, 2019). Principerna menar även att ansvar och rättvisa är centrala delar då ledningen ska agera utifrån företagets bästa intresse och samtidigt agera rättvist gentemot aktieägare och intressenter. Det ska vidare finnas en tydlig ansvarsfördelning mellan styrelseledamöter, verkställande direktör samt andra nyckelpersoner. Styrelsen bör i sin tur vara oberoende och ha tillräcklig kompetens för att kunna fatta välgrundade beslut (Clarkson, 1995). Som aktieägare ska man ha rättigheter till att få den information som finns att ta del av och ta del av företagets vinster, inte minst rätten att rösta. Riskhantering och kontroll är även något företaget bör ha för att ha effektiva system

där interna kontroller minimerar risker för att i sin tur säkerställa att lagar och regler efterföljs. Slutligen bör företag sträva efter att skapa men även upprätthålla en långsiktig plan för en hållbar lönsamhet. Detta kan vara genom att ta hänsyn till ekonomiska men även sociala aspekter (Eklöv, 2019). God företagsstyrning hjälper till att sätta en god grund för aktieägares, intressenter men även samhällets förtroende för revision i sin helhet men också för företagets hållbarhet. Genom att involvera intressenterna och ha en transparent kommunikation kan företag således skapa förtroende och ömsesidiga fördelar. Utan revisionsplikten kan risken för att företag inte redovisar sin verksamhet på ett tillförlitligt sätt öka och skada det förtroende aktieägare och intressenter har för verksamheten (Clarkson, 1995).



Figur 2: Intressentteorin

Figuren redogör för intressentteorin genom att presentera en rad intressenter.

2.2.4 Analysmodellen kopplad till revisorns oberoende

Revisorns oberoende analysmodell är ett konceptuellt ramverk som används för att analysera de faktorer som kan påverka revisorernas oberoende i deras arbete (Sandström, 2017).

Analysmodellen används vanligtvis för att identifiera och utvärdera de olika faktorer som kan påverka revisorers oberoende, och för att utveckla strategier för att främja och upprätthålla revisorns oberoende i praktiken (ibid).

Egenintressehot är ett viktigt verktyg när man bedömer risken för att revisorn kan förlora sin objektivitet och oberoende (Eklöv, 2019). Egenintressehot uppstår när revisorn har en personlig eller ekonomisk intressekonflikt med kunden eller när revisorn har en alltför nära relation med kunden. Ett vanligt exempel på egenintressehot är om revisorn har en ekonomisk intressekonflikt med kunden. Detta kan ske om revisorn äger aktier i kunden eller har någon annan typ av ekonomisk koppling till kunden. I detta fall kan revisorn ha en direkt ekonomisk vinning eller förlust baserad på resultatet av revisionen, vilket kan påverka revisorns objektivitet och oberoende. En annan typ av egenintressehot är när revisorn har en alltför nära relation med kunden (Sandström, 2017). Detta kan ske om revisorn har en personlig relation med kunden, till exempel genom en gemensam hobby eller genom att de är vänner. I denna situation kan revisorn känna lojalitet med kunden, vilket kan påverka revisorns objektivitet och oberoende. För att undvika egenintressehot måste revisorn följa de riktlinjer och krav som finns för att säkerställa objektivitet och oberoende. Till exempel måste revisorn undvika att ha personliga eller ekonomiska intressen i kunden och informera arbetsgivaren om eventuella relationer som kan påverka objektiviteten (FAR, 2016).

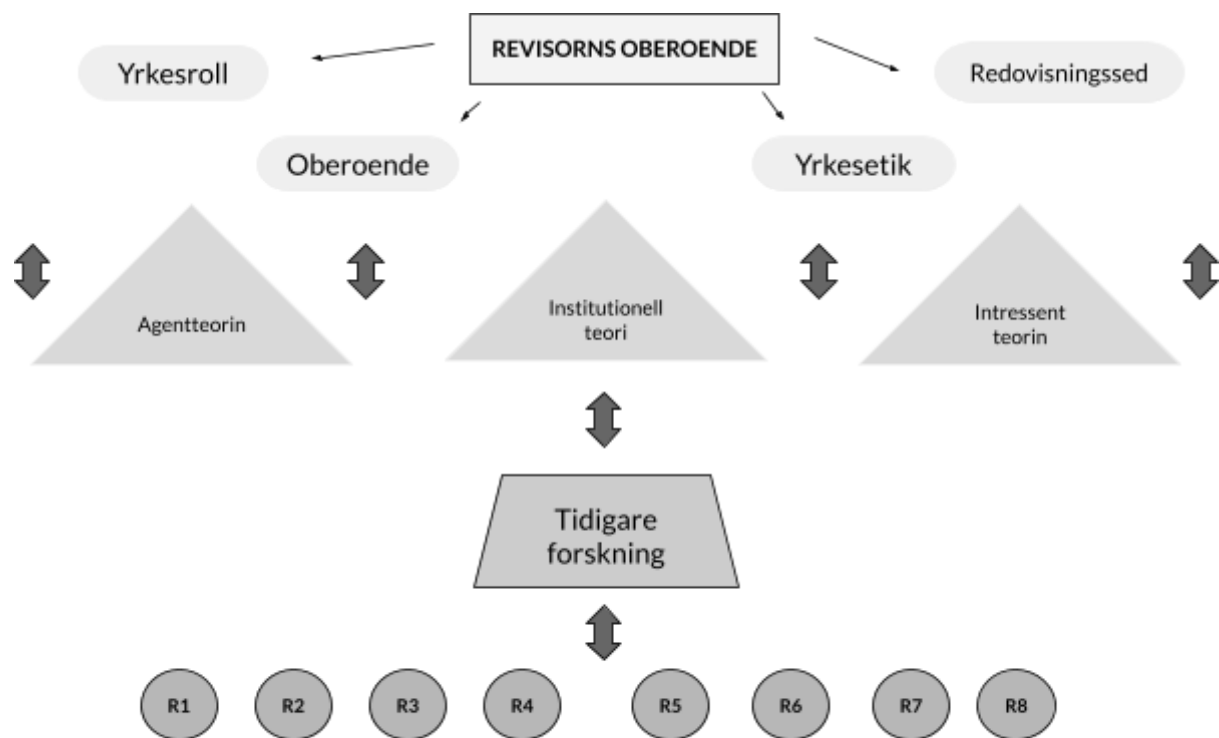
Självgranskningshotet uppstår när revisorn inte kan vara objektiv i sitt arbete eftersom de granskar sitt eget arbete eller arbete som utförts av sin egen organisation. Detta hot kan uppstå när revisorn är involverad i olika steg i revisionsprocessen (Sandström, 2017). Till exempel kan revisorn vara involverad i utformningen av processer och system för finansiell rapportering eller i utvecklingen av företagets interna kontroller. När revisorn sedan utför revisionen kan de ha en benägenhet att försöka bekräfta att de tidigare stegen var korrekta, vilket kan minska deras objektivitet. För att hantera självgranskningshotet finns det riktlinjer och krav som revisorer måste följa (Eklöv, 2019). Till exempel kräver många organisationer att revisorer ska undvika att utföra revision av sitt eget arbete eller arbete utfört av deras organisation. Vidare krävs det att revisorer ska ha en lämplig och effektiv

kvalitetssäkringsprocess på plats för att hantera detta hot. Självgranskningshotet kan även uppstå i andra områden som till exempel rådgivning. En revisor som är involverad i att utveckla en organisations interna kontroller kan ha svårt att vara objektiv när de senare granskar effektiviteten av dessa kontroller (FAR, 2016).

Partställningshotet är när revisorn blir för nära knuten till den granskade organisationen eller dess intressenter, vilket kan påverka revisorns oberoende och objektivitet. Partställningshotet kan uppstå på flera sätt (Sandström, 2017). Till exempel kan det uppstå om revisorn har en nära personlig eller affärsmässig relation med en viktig person inom den granskade organisationen, eller om revisorn har tidigare arbetat för eller haft en intressekonflikt med organisationen. Hotet kan också uppstå om revisorn har en finansiell eller annan intressekonflikt som kan påverka deras oberoende (Eklöv, 2019). För att hantera partställningshotet måste revisorn vidta lämpliga åtgärder. En sådan åtgärd kan vara att säkerställa att revisorn inte har någon personlig eller affärsmässig relation med organisationen eller dess intressenter. Det kan också innebära att revisorn ska informera sin arbetsgivare eller andra relevanta parter om eventuella intressekonflikter och ta lämpliga åtgärder för att hantera dem. Det bör även noteras att det kan vara svårt att upptäcka och det krävs en kontinuerlig övervakning av revisorns relationer och intressen för att säkerställa deras oberoende. Revisorn och deras arbetsgivare måste vara medvetna om detta hot och vidta åtgärder för att minimera risken för partiskhet och förlust av oberoende (FAR, 2016).

Skrämselhotet uppstår när en revisor eller revisionsföretaget känner sig hotade av kunderna eller andra intressenter att utföra revisionen på ett visst sätt. Detta kan ske genom hot om att inte få fortsatt uppdrag eller förlora andra fördelar, eller genom påtryckningar från en starkare part som vill påverka revisorns bedömning. Ett exempel på skrämselhot kan vara om en revisor är beroende av en kund för en stor del av sin inkomst och därmed känner sig hotad av att inte utföra revisionen på det sätt som kunden önskar (Eklöv, 2019). Detta kan leda till att revisorn undviker att rapportera om väsentliga brister i redovisningen eller godkänner transaktioner som inte uppfyller kraven i revisorns yrkesetiska regler. För att undvika skrämselhotet är det viktigt att revisorn har en självständig ställning gentemot kunderna och att revisionsföretaget är självständigt från de företag som de utför revisionen för. Vidare är det viktigt att revisorn är medveten om sitt ansvar och oberoende och att de inte låter sig påverkas av hot eller påtryckningar från kunder eller andra intressenter. Analysmodellen visar att skrämselhotet kan ha en negativ inverkan på revisorns oberoende och opartiskhet, vilket

kan leda till att förtroendet för revisionen och finansiell rapportering försämras. Det är därför viktigt att företag och revisorer arbetar aktivt för att minska hotet och upprätthålla en hög grad av oberoende och opartiskhet (FAR, 2016).



Analysmodell baserad på referensramen

Figur 3: Analysmodellen

Figuren visualiserar analysmodellen som baseras på den teoretiska referensramen.

2.2.4.1 Praktiskt arbete med analysmodellen

Praktiskt arbete med analysmodeller relaterade till revisorers oberoende innebär att undersöka de olika faktorer som kan påverka revisorernas oberoende och att utvärdera deras potentiella påverkan på revisionsprocessen (Sandström, 2017). Detta kan innebära att bedöma de specifika omständigheterna kring revisionsuppdraget, såväl som de bredare organisatoriska, regulatoriska och sociala sammanhang där revisionen äger rum (FAR, 2016). Några av de

nyckelfaktorer som kan påverka revisorernas oberoende inkluderar finansiella intressen, där revisorer bör undvika alla ekonomiska intressen i de företag som de granskar, eftersom detta kan skapa en intressekonflikt som kan äventyra deras oberoende. Förtroenhet och relationer, där revisorer måste upprätthålla professionell distans och objektivitet i sina relationer med kunder och måste undvika situationer där personliga relationer eller förtroenhet med kunder kan äventyra deras oberoende. Organisatoriska och regulatoriska strukturer, som revisionsföretagets och kundens storlek, komplexitet och regelverk kan påverka revisorernas oberoende, liksom karaktären på relationen mellan revisor och kunden. Personliga fördomar och etiska värderingar, som inkluderar att revisorer måste vara medvetna om sina personliga fördomar och etiska värderingar, och måste vidta åtgärder för att undvika situationer där dessa fördomar kan påverka deras objektivitet och oberoende. Slutligen sociala och kulturella normer, där näringslivets bredare sociala och kulturella normer och intressenternas förväntningar kan påverka revisorernas oberoende, liksom det rådande politiska och ekonomiska klimatet (Eklöv, 2019).

2.3 Tidigare forskning

2.3.1 Oberoende

När det gäller oberoendet som ett moraliskt dilemma kan det förklaras utifrån ett flertal aspekter. Schlueter och Ratzinger-Sakel (2022) identifierade och analyserade relevanta studier från olika forskningsområden, såsom psykologi, beteendevetenskap och revision. Författarna undersökte sambandet mellan Dark Triads personlighetsdrag, det vill säga narcissism, machiavellianism och psykopati samt revisorns oberoende. (Schlueter & Ratzinger-Sakel, 2022). Resultaten visade att personer med höga nivåer av "Dark Triad"-personlighetsträffar tenderade att ha lägre nivåer av revisorns oberoende. Författarna föreslår flera förslag för vidare forskning att man undersöker effekterna av andra personlighetsdrag, såsom empati och samvetsgrannhet, på revisorernas oberoende. Slutligen föreslår de att man utforskar sambandet mellan revisions företagskultur och Dark Triad-egenskaper bland revisorer (ibid).

Studien kan korrelera med Ardillah och Chandra (2022) som undersöker hur revisorns oberoende, etik, erfarenhet och professionalitet påverkar revisionskvaliteten. Författarna gör

en undersökning kring huruvida etik kan spela en roll i revisorns bedömningar och kan komma att påverka oberoendet. Vidare redogörs det för hur erfarenhet kan spegla vilka slags beslut man fattar och i vilken mån man vidtar lämpliga åtgärder för att förebygga att oberoendet påverkar revisionskvaliteten (Ardillah & Chandra, 2022). Resultatet visade att revisorns oberoende, etik, erfarenhet och vederbörlig professionell omsorg hade en positiv och betydande inverkan på revisionskvaliteten. Dessutom fann studien att revisorernas etik hade störst inverkan på revisionskvaliteten, följt av revisorernas erfarenhet. Utöver visade resultaten också att revisorernas oberoende hade ett svagare men ändå betydelsefullt inflytande på revisionskvaliteten. Författarna föreslår också att man genomför empirisk forskning för att undersöka effekten av revisorns oberoende, etik, erfarenhet på revisionskvalitet i olika länder med olika institutionella miljöer. Dessutom föreslår artikeln att framtida forskning bör fokusera på att undersöka effekterna av tekniska framsteg på revisionskvalitet och revisorernas roll när det gäller att tillhandahålla försäkran om icke-finansiell information (ibid).

Dessa två studier påvisar hur en revisorns etiska ställningstagande i bedömningar såväl som beslut kan komma att äventyra oberoendet och vidare påverka hela revisionsprocessen och dess kvalitet. Första studien fokuserar på personlighetsdrag som kan leda till en lägre nivå av oberoendet samtidigt som andra studien menar att det finns ett signifikant samband mellan etiska principer och erfarenhet. Etiska principer och erfarenhet är visserligen två komponenter som utgör utformningen av en revisors personlighetsdrag och i sin tur formar professionalitet som används vid beslutsfattning.

2.3.2 Underliggande hot och yrkesrelationer

Amalia, Sutrisno och Baridwan (2019) undersöker i sin studie hur tidspress kan påverka revisorns oberoende och följsamhet till revisions procedurer och därmed påverka revisionens kvalitet. Detta kan ställas mot de två tidigare nämnda studier som även de undersöker de olika variabler som formar en oberoende revisor och sätter ribban för vilken kvalitet revisorn erbjuder i sin revision. Tidspress kan därav betraktas som ännu en underliggande variabel som ingår i revisionsprocessen (Amalia, Sutrisno & Baridwan, 2019). Resultaten visade att tidspress har en negativ påverkan på revisorns oberoende och följsamhet till revisions procedurer, vilket i sin tur kan påverka revisionens kvalitet negativt. Författarna föreslår att revisionsbyråer och regleringsorgan behöver vidta åtgärder för att minska tidspressen på

revisorer för att säkerställa hög kvalitet på revisionen. Genom att undersöka hur tidspress kan påverka revisorns oberoende och följsamheten till revisionsprocessen, bidrar studien till en ökad förståelse av de faktorer som kan påverka revisionens kvalitet och hur dessa faktorer kan hanteras för att säkerställa hög kvalitet på revisionen. Specifikt är det mer sannolikt att revisorer som upplever hög tidspress har försämrat oberoende och är mindre benägna att följa revisions rutiner (ibid). Författarna drar slutsatsen att tidspress bör hanteras för att förbättra revisionskvaliteten. Författarna föreslår att framtida forskning skulle kunna undersöka effekten av tidspress på andra aspekter av revisionskvalitet, såsom korrektheten och fullständigheten av finansiella rapporter, samt påverkan av andra faktorer såsom revisions erfarenhet, tryck från klienter och kvaliteten på kundinformation (ibid).

Vidare kan även Daoust och Malsch (2020), som undersöker hur tidigare anställning som revisor hos klienten kan påverka revisorns oberoende, kopplas till de tre studier som presenterats hittills. Detta genom att författarna identifierar en situation som kan påverka revisionskvaliteten och detta kan ses som ännu en underliggande variabel som kan komma att äventyra oberoendet. I studien genomfördes intervjuer med anställda revisorer från olika revisionsbyråer för att utforska de utmaningar de står inför när de granskar klienter som själva är tidigare revisorer (Daoust & Malsch, 2020). Resultaten visade att tidigare anställning hos klienten kan påverka revisorns oberoende genom ökad tillit till klienten och ökad risk för påverkan från klienten. Författarna identifierade också socialt kapital som en annan faktor som kan påverka revisorns oberoende, där revisorn kan känna sig pressad att bevara relationer med klienten och därigenom äventyra revisionens kvalitet. Genom att undersöka hur tidigare anställning som revisor hos klienten kan påverka revisorns oberoende och följsamhet till revisions procedurer bidrar artikeln till en ökad förståelse av de faktorer som kan påverka revisorns oberoende och hur revisionsbyråer kan hantera dessa faktorer för att säkerställa hög kvalitet på revisionen (ibid). Vidare föreslår författarna olika förslag på vidare forskning att undersöka hur revisionsföretag bättre kan stödja personalens revisorer i att hantera dessa hot och utveckla effektiva strategier för att upprätthålla operativt oberoende. För det andra föreslår författarna att man undersöker inverkan av regelverk och rättsliga ramar på revisorers förmåga att upprätthålla oberoende och objektivitet i sådana situationer. Slutligen rekommenderar de att man undersöker hur teknik kan användas för att stödja personalens revisorer i att hantera hot mot operativt oberoende, till exempel genom användning av dataanalys för att identifiera potentiella problem eller genom att ge tillgång till expertkunskap och resurser (ibid).

Utöver det identifierade författarna flera mekanismer genom vilka hot som kan uppstå, vidare granskades förmågan att påverka revisorns bedömning genom socialt tryck eller genom att utnyttja personliga förhållanden. Studien avslöjade också att revisorer använder en rad strategier för att mildra dessa hot, inklusive att söka vägledning från seniora revisorer, förlita sig på professionella standarder och aktivt hantera sina relationer med de granskade (ibid). Studien kan således jämföras med tidigare presenterad forskning genom att denna studie belyser ett behov av att revisorer är medvetna om underliggande hot, som i detta fall rör sig om hur tidigare anställning som revisor hos klienten kan påverka oberoendet. Vilket kan kopplas till Schlueter och Ratzinger-Sakel (2022) som redogör för personlighetsdrag som underliggande hot och även Ardillah och Chandra (2022) som lyfter att etik, erfarenhet och professionalitet är underliggande hot. Men även Amalia, Sutrisno och Baridwan (2019) som framför tidspress som underliggande hot för oberoendet.

2.3.3 Åtgärder

Förutom underliggande hot redogör även Daoust och Malsch (2020) för behovet av ytterligare forskning för att fördjupa vår förståelse för de utmaningar som revisorer möter när de granskar tidigare revisorer och för att identifiera effektiva åtgärder för att hantera dessa utmaningar för att säkerställa revisioner av hög kvalitet.

Detta är något som Hwang, Sarath och Han (2020) redogör för i sin studie där de undersöker hur revisorns oberoende påverkas av kvalitetskontroll åtgärder och företagsstyrning. Resultatet visade att revisorer som utförde mer omfattande kvalitetskontroll åtgärder var mer benägna att upprätthålla sitt oberoende. Dessutom påverkade företagsstyrningens kvalitet också revisorns oberoende, där företag med högre kvalitet på företagsstyrning hade en positiv inverkan på revisorns oberoende. Genom att undersöka hur kvalitetskontroll åtgärder och företagsstyrning påverkar revisorns oberoende bidrar artikeln till en ökad förståelse av hur revisionsbyråer kan hantera och förbättra revisorns oberoende. Studiens resultat kan också vara användbara för företag som överväger att förbättra sin företagsstyrning för att säkerställa hög kvalitet på revisionen (Hwang, Sarath & Han, 2020). Studien ger empiriska bevis på effektiviteten av revisorers kvalitetskontroll och bolagsstyrning för att främja revisorernas oberoende och belyser vikten av dessa faktorer för att säkerställa revisioner av hög kvalitet, ansträngningar och företagsstyrning. Utöver det visar studien att revisorers kvalitetskontroll, mätt genom deras interna kontrollrutiner och deras engagemang för kvalitet, har en betydande positiv effekt på revisorernas oberoende (ibid).

Likt Hwang, Sarath och Han (2020) som redogör för hur revisorns oberoende påverkas av kvalitetskontroll åtgärder och företagsstyrning, kan således Tepalagul och Lin (2015) även ge stöd till vilken effekt olika strategier och åtgärder kan användas för att upprätthålla revisorns oberoende. Studien undersökte förhållandet mellan revisorns oberoende och revisionens kvalitet genom en litteraturöversikt. Författarna identifierade flera faktorer som kan påverka revisorns oberoende, såsom relationer till kunden eller organisationen, ekonomiska incitament och revisionstidstabeller (Tepalagul & Lin, 2015). Resultaten av litteraturöversikten visade att revisorns oberoende är en viktig faktor för att säkerställa hög kvalitet på revisionen. Författarna fann också att olika strategier och åtgärder kan användas för att upprätthålla revisorns oberoende, såsom extern reglering och intern styrning inom revisionsbyråer. Författarna drog slutsatsen att det finns ett positivt samband mellan revisorns oberoende och revisionskvalitet. Studien fann att ju högre grad av revisorns oberoende, desto högre nivå av revisionskvalitet. Studien avslöjade också att flera faktorer påverkar revisorernas oberoende, inklusive revisionsbyråns storlek, erfarenhetsnivåer hos revisorer, förekomsten av icke-revisionstjänster och graden av revisorsrotation (ibid).

Tabell 1: Tidigare forskning

Tabell 1 ger en översikt på tidigare forskning som är indelade i kategorier avseende funktion.

Kategori	Funktion	Källa
Oberoende	<ul style="list-style-type: none">● Personlighetsdrag● Etiska överväganden● Erfarenhet● Professionalitet	Schlueter & Ratzinger-Sakel 2022; Ardillah & Chandra 2022.
Underliggande hot och yrkesgränser	<ul style="list-style-type: none">● Tidspress● Tidigare anställning● Agerande	Amalia, Sutrisno & Baridwan 2019; Daoust & Malsch 2020; Schlueter & Ratzinger-Sakel 2022; Ardillah & Chandra 2022.
Åtgärder	<ul style="list-style-type: none">● Kvalitetskontroll● Företagsstyrning● Strategier● Revisionskvalitet	Daoust & Malsch 2020; Hwang, Sarath & Han 2020; Tepalagul & Lin 2015; Amalia, Sutrisno & Baridwan 2019; Schlueter & Ratzinger-Sakel 2022; Ardillah & Chandra 2022; Ahmed, Dhull & Kent 2022.

3. Metod

Följande avsnitt har till syfte att presentera och behandla valet att använda en kvalitativ undersökningsmetod i form av semistrukturerade intervjuer. Metodvalet har gjorts utifrån frågeställning såväl som problemformulering. Vidare ges en beskrivning av datainsamling, val av respondenter, urval samt bearbetning av data. Avslutningsvis diskuteras tankar och ställningstaganden rörande trovärdighet, reliabilitet och validitet.

3.1 Datainsamling

Insamling av data kan inhämtas genom primärdata och sekundärdata där den förstnämnda innebär att forskaren själv samlar in data från källan och sekundärdata är befintlig data som andra forskare samlat in (Jacobsen, 2007). I denna studie har det tillämpats både primärdata- och sekundärdata. Sekundärdata har i denna uppsats använts i syfte att kunna få en inblick på tidigare forskning och det som studerats inom detta ämne. För att finna relevant tidigare forskning har Södertörns biblioteks databaser såsom Söder Scholar, Google Scholar, Scopus, Libris samt Business Scholar använts. I dessa databaser har olika sökord på både svenska och engelska använts för att påträffa de mest relevanta forskningsrapporterna som kan ge stöd i vårt arbete. Sekundärdata kommer sedan tas i beaktning och analyseras för att jämföra våra slutsatser med vad tidigare forskare samlat in och kunnat konstatera. Uppsatsen utgörs även av primärdata i form av intervjuer.

3.2 Kvalitativ metod

Kvalitativ och kvantitativ metod är två olika metoder att samla in data på. Kvalitativ metod används för att undersöka och förstå hur människor bedömer och uppfattar olika problem i samhället. Denna metod möjliggör således en djup undersökning där individers synsätt och tolkning tas i beaktning och där syftet är att förstå individer på ett djupare plan. Kvantitativ forskningsmetod har i syftet att samla in från ett större antal personer i jämförelse med kvalitativ där antalet personer är mer begränsat (Holme & Solvang, 1997). Kvalitativ metod ska väljas med hänsyn samt kopplas samman med den valda frågeställningen. Syftet med denna undersökning avser att ge svar på revisorers oberoende, dess hot som uppstår samt var gränsen går för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation mellan revisor och kund. Den kvalitativa metoden är lämplig för studiens syfte då det efterfrågas djupgående

svar från varje respondent, dess åsikter samt resonemang. Metoden kan således utforska närmare och analysera hur revisorn uppfattar och hanterar oberoende i praktiken (ibid). Den kvalitativa metoden möjliggör således en nyanserad förståelse för de sociala och kontextuella faktorer som påverkar oberoendet samt en djupare förståelse inom ämnet (Jacobsen, 2007)

3.2.1 Deduktiv metod

Två grundläggande metoder inom forskning som författarna Bryman och Bell (2017) belyser är induktiv metod och deduktiv metod. Induktivt resonemang innebär att samla in och analysera data för att identifiera mönster och teman, och använda dessa för att utveckla en teori eller förståelse för ett fenomen (Bryman & Bell, 2017). Deduktivt resonemang innebär att man utvecklar en hypotes eller teori och testar den med empiriska bevis. Detta tillvägagångssätt kan vara användbart om studien syftar till att testa en befintlig teori eller hypotes om revisors oberoende, och forskaren har en klar förståelse för de variabler och samband de vill undersöka (ibid). I denna studie kommer den deduktiva metoden tillämpas då den går från empiri till teori och baseras inte på teorier men istället är öppen för ny information genom att samla in ny data genom observationer eller intervjuer och drar slutsatser därefter. Den empiriska datan som samlas in genom intervjuer används för att tolka och analysera resultaten med den teoretiska referensramen för att undersöka eventuell avvikelse eller överensstämmelse. Denna metod är en viktig del i vetenskaplig forskning då ökar möjligheten till att nya teorier uppkommer samt vidare forskning och utveckling inom ämnet (Jacobsen, 2007).

3.2.2 Semistrukturerade intervjuer

Intervjuer har valts som tillvägagångssätt för att samla data då undersökningen är kvalitativ strävar man efter att samla åsikter, synpunkter och perspektiv från sina respondenter. Respondenten får på så sätt möjlighet att besvara frågorna utifrån dess egna åsikter och bidra till en djupare förståelse för den som genomför undersökningen (Lantz, 2013). Intervjuerna i denna studie är utformade på ett semistrukturerat sätt, detta för att kunna skapa en riktlinje som respondenten skall följa, alltså finns det ett underlag med förutbestämda frågeställningar som är formade på så sätt att respondenten kan svara öppet på samtliga frågor och även bygg vidare på sina svar (Bryman & Bell 2017, s. 454). Respondenten begränsas inte till enbart ja

och nej-frågor eller begränsade svarsmöjligheter. Att respondenten får svara mer fritt på frågorna leder till att den som utför intervjun får möjlighet till att ställa spontana följdfrågor som den anser kan tillföra nyttig information till intervjun. Vidare kan semistrukturerade intervjuer ge djupare förståelse för ämnet i fråga genom att man samlar in objektiva och subjektiva svar. Utöver det kan man genom dessa spontana följdfrågor vägleda respondenten och även ge en ärlig synvinkel om svaren man fått inte ger en övergripande blick med detaljer. Dessa små detaljer som respondenten kan komma att behöva tydliggöra eller bygga vidare på kan vara essentiella för undersökningen när man senare ska dra slutsatser och koppla samman den data man fått från intervjuerna till valda teorier och modeller (Trost, 2010).

3.2.3 Intervjuguide

Intervjuguiden är uppdelad i tre avsnitt, där första avsnittet behandlar frågor kring oberoende och hot. Frågorna avser att definiera begreppet oberoende samt identifiera hot. Andra avsnittet behandlar yrkesrelationer och frågorna syftar på var gränsen går och vilka problem som kan uppstå när man inte är oberoende. Sista avsnittet avser frågor om korruption och regelverk. Syftet med sista avsnittet är att få en förståelse för vilka inställningar och åsikter respondenterna har avseende korruption och regelverk.

3.3 Urval

Urvalet av respondenter gjordes utifrån ett icke sannolikhetsurval. I en kvalitativ undersökning där man i första hand inte är ute efter generalisering snarare fokus på bidragande svar inom forskningsfrågan är icke sannolikhetsurval mer lämpligt. Denscombe (2018) beskriver att icke sannolikhetsurval är mest lämpligt för en kvalitativ metod då syftet med studien inte är att generalisera resultatet, utan att ge en djupgående syn på hur individer ser på en situation. Studien har trots detta försökt ha en spridning i respondenterna vad gäller geografisk plats, kön och ålder. Icke sannolikhetsurval innebär att alla i en population inte har samma möjlighet att delta i undersökningen (Svenning, 2003). Det lämpligaste urvalet för samtliga respondenter är revisorer som har jobbat minst tre år och avlagt prov för revisorsexamen hos Revisorsinspektionen, då det krävs minst tre års praktiskt arbete som

revisor för att kunna bli auktoriserad revisor. Således är samtliga respondenter auktoriserade revisorer i Sverige (ibid).

3.3.1 Val av intervjupersoner

Vid val av intervjupersoner användes Revisionsinspektionens databas som gav tillgång till en lista med alla auktoriserade revisorer i Sverige. Därefter skickades ett mail ut till 50 auktoriserade revisorer och efter ett antal dagar inkom endast svar från 20 auktoriserade revisorer, varav åtta tackade ja och 12 tackade nej på grund av hög arbetsbelastning. Ingen pilotstudie har utförts i syfte att kontrollera intervjuguiden på grund av de få respondenter som kunde delta i studien. Antalet intervjupersoner var inte bestämt på förhand men vi fick tag på åtta respondenter och vi ansåg att det är bättre att utföra färre detalj- och informationsrika intervjuer än att intervjua ett större antal med ytliga svar.

3.4 Genomförande

3.4.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer

Intervjuerna genomfördes delvis på plats och distans på grund av att vissa av respondenterna bodde i olika städer. Till följd av tidsbristen och studiens omfattning behövdes majoriteten av intervjuerna genomföras på distans via Zoom eller Google Meet. Videointervjuer via Zoom eller Google Meet kan likställas med fysiska intervjuer (Denscombe, 2018). Respondenter upplever mindre ångest och stress inför intervjuer om de intervjuas i en miljö de känner sig trygga i, således fick respondenterna själva om intervjuerna skulle ske fysiskt eller på distans (Gordon, 1971).

Intervjuerna spelades in med respondenternas samtycke för att minimera risken att missa viktiga detaljer. Bryman och Bell (2017) menar att att spela in intervjun resulterar i en ökad närvaro hos intervjuaren men även att respondenten upplever intervjun som en dialog och känner sig trygg. Författarna förklarar vidare att inspelning av intervjuer även ökar bekräftelsebarheten och trovärdigheten då intervjun finns dokumenterat och intervjuaren kan vid ett senare tillfälle transkribera intervjun och göra tolkningar samt enkelt rätta till det som blivit fel (ibid). Respondenterna informerades även om att de kommer att förbli anonyma i

uppsatsen då ämnet och frågorna kan uppfattas personliga. Om respondenterna inte hade varit anonyma hade risken för försiktiga och anpassade svar ökat (Denscombe, 2018).

Intervjun påbörjades kort därefter med den planerade intervjuguiden samt möjlighet till följdfrågor för att få djupgående svar från respondenterna. I slutet på intervjun hade respondenten även möjlighet att lägga till något som missats eller rätta till sig själv.

3.5 Tematisk analys

Tematisk analys är en metod för att analysera kvalitativ data som stävar efter att identifiera mönster, teman och kategorier i datan. En tematisk analys av revisorns oberoende hjälper till att identifiera nyckelfaktorer som påverkar oberoendet och informera ansträngningar för att förbättra och upprätthålla oberoendet i revisionen (Denscombe, 2018). Till en början har kvalitativ data samlats in från auktoriserade revisorer genom semistrukturerade intervjuer. Därefter har det insamlade materialet analyserats och transkriberats samt med hjälp av transkribering ges en möjlighet att spela upp materialet ett flertal gånger vilket underlättar vid analysen (Heritage, 1984). När det insamlade materialet omarbetats till skriftlig form har det granskats och initiala koder eller kategorier relaterade till begreppet oberoende identifieras. Vidare har även eventuella upprepande ord, överensstämmelser och skillnader bearbetats. De upprepade orden som identifierats och bearbetats är; *tidspress, ekonomiskt beroende, oberoende, vänskap, rädsla, hot, egenintresse, lojalitet*. Dessa nyckelord är således ord som ofta förekommer och är av betydelse i studien. Analysmodellen har varit underlag vid bearbetning av intervjumallen genom tabell 3. Teoretiska referensramen följer den ordning tabell 3 visar och på så sätt utmärks fyra centrala begrepp. Vidare byggs relevanta teorier vidare på dessa centrala inriktningar/begrepp och därefter redogörs det för insamlad tidigare forskning såväl som insamlad empirisk data i syfte att föra arbetet vidare till analysen och vidare kunna dra lämpliga slutsatser. Respektive del av analysmodellen har på så sätt fått sin egna plats i intervjumallen och den uppdelning som valdes att göra med intervjufrågorna och dess "tema" har i syfte att underlätta vägledningen genom arbetets gång och på så sätt kunna tydliggöra den forskning som sker utifrån de olika centrala delar som presenteras men även för att underlätta förståelsen kring huruvida forskningsfrågorna har varit löpande fokus genom hela arbetsgången.

3.6 Metodkritik

Den valda metoden för undersökningen är kvalitativ med semistrukturerade intervjuer. Reliabiliteten kan komma att påverkas på grund av att semistrukturerade intervjuer uppmanar dialoger och intervjun kan gå och olika riktningar beroende på vad respondenten svarar och väljer att lyfta fram. Vilket i sin tur gör det svårt för en annan forskare att upprepa undersökningen på precis samma sätt då intervjuerna följer inte rakt av bestämda frågor utan varje respondent styr diskussionen mot en viss riktning beroende på dess intryck och därmed medför en låg replikation (Jacobsen, 2007). Validitet handlar om att bedöma i vilken utsträckning studien mäter det studien avser att mäta eller undersöka. Det handlar således om att man beskriver processen samt det man har samlat in på ett transparent och systematiskt sätt (ibid). Pålitlighet är även ett viktigt begrepp som innebär att tillämpa noggrannhet och att vara konsekvent samt tillförlitlig i studien. I studien har detta begrepp tagits i beaktning med hjälp av handledare och opponent grupp som givit förbättringsförslag vid flera tillfällen genom arbetets gång. Tillförlitligheten kan också förbättras genom noggrann uppmärksamhet på forskningsdesign, inklusive användning av tydliga och väldefinierade forskningsfrågor, användning av lämpliga urvalsstrategier och användning av standardiserade datainsamlingsmetoder.

Gällande semistrukturerade intervjuer skulle man kunna ifrågasätta huruvida träffsäkert resultat undersökningen får och hur man med dessa resultat drar tydliga slutsatser. Detta på grund av att semistrukturerade intervjuer har öppna frågor och ger respondenten möjlighet att bygga vidare på sina åsikter och även komma in på andra spår och perspektiv (Holme & Solvang, 1997). Då semistrukturerade ger friheten att svara öppet och tala fritt kan det leda till att man får väldigt olika svar av samtliga respondenter och på så sätt ha svårt att färdigställa ett tydligt resultat som kan ge svar på frågeställningen undersökningen baseras på (Lantz, 2013). Utöver det kan det föras kritik mot urvalet då studien kan ha svårt att generalisera resultaten då det inte är representativt på lika hög grad som ett slumpmässigt urval. Slutsatserna kan då i sin tur ge en missvisande bild som inte kan appliceras på hela populationen. Den valda metoden i denna undersökning inkluderar således inte hela populationen och därmed blir validiteten inte lika stark och reliabiliteten påverkas genom att undersökningen kanske får ett annat resultat vid omprövning. Resultatet är således mest sannolikt unikt för denna undersökning (Jacobsen, 2007). Detta kan sammankopplas med begreppet överförbarhet som innebär att läsaren skall vara förstådd om hur forskaren gått

tillväga i studien samt om resultatet är generaliserbart eller inte. Denna rimlighetsbedömning görs av läsaren men det är forskaren som skall förtydliga detta

4. Empiri

Följande avsnitt avser att belysa resultaten från de åtta respondenternas svar vid intervjutillfällena. Avsnittet inleds med en kort presentation av studiens respondenter och vidare redogörs resultatet av det empiriska materialet.

4.1 Presentation av respondenter

Intervjuerna genomfördes med totalt åtta respondenter där samtliga är auktoriserade revisorer. Alla respondenter är anonyma och kommer således att benämnas med respektive anonymitetskod.

Tabell 2: Presentation av respondenter

Respondent	Titel	Verksamma år	Intervjutid
Respondent 1	Auktoriserad revisor	10 år	55 minuter
Respondent 2	Auktoriserad revisor	9 år	50 minuter
Respondent 3	Auktoriserad revisor	8 år	50 minuter
Respondent 4	Auktoriserad revisor	5 år	45 minuter
Respondent 5	Auktoriserad revisor	7 år	40 minuter
Respondent 6	Auktoriserad revisor	4 år	50 minuter
Respondent 7	Auktoriserad revisor	8 år	45 minuter
Respondent 8	Auktoriserad revisor	9 år	40 minuter

4.2 Empirisk data avseende oberoende och hot

Tabell 3. Empirisk översikt avseende oberoende och hot

	Oberoende definition och betydelse i revisionsprocessen:	Identifierade hot:	Utmaningar:	Erfarenhet som påverkande faktor:
R1	Omgivningens uppfattning	Tidspress Ekonomiskt beroende Vänskap	Nej	Ja - positiv inverkan
R2	Yrkesgränser fokus	Teknologi Etik Rädsla - ekonomisk	Nej	Ja - negativ inverkan
R3	Omgivningens uppfattning	Relation Tidspress Ekonomiska intressen	Ja	Ja - positiv inverkan
R4	Yrkesgränser fokus	Etik Rädsla - ekonomisk Lojalitet	Ja	Ja - positiv inverkan
R5	Yrkesgränser fokus	Etik Ekonomiskt beroende Tidspress	Nej	Ja - negativ inverkan
R6	Omgivningens uppfattning	Lojalitet Ekonomiskt beroende Tidspress	Nej	Ja - positiv inverkan
R7	Yrkesgränser fokus	Vänskap Ekonomiska intressen Teknologi	Nej	Ja - Neutral
R8	Omgivningens uppfattning	Rädsla Relation Ekonomiskt beroende	Nej	Ja - positiv inverkan

Respondent 1

“Oberoendet skulle jag kunna påstå är en av de viktigaste delarna i vårt arbete” säger respondent 1. R1 förklarar att för hen handlar oberoendet om sekretess. Sekretess skapar förtroende för såväl kunden som omgivningen, detta föranleder i sin tur att revisorn och dess

arbete uppfattas som oberoende. Omgivningen och kunden ska känna tillit och uppfatta revisorn som oberoende. Slutligen betonar R1 syftet med oberoendet, utan revisorns oberoende urholkas revisorns arbete då det viktigaste i dess arbete är att just bibehålla sitt oberoende för att kunna utföra sitt arbete, såsom att kontrollera rapporter för att inte riskera att företag undanhåller viktig ekonomisk information.

När R1 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot oberoendet svarade respondenten att tidspress, ekonomiskt beroende och vänskap med kund är hoten som väger tyngst. R1 menar att tidspress kan påverka en revisorns granskning genom att den inte hinner se över alla eventuella felaktigheter och följa upp dessa. Utöver det kan revisorn vara ekonomiskt beroende av en viss kund och det kan leda till att man inte vågar gräva allt för mycket i saker av rädsla att kunden kommer att säga upp en från uppdraget. Slutligen menar R1 att rädslan för att äventyra relationen till kunden, speciellt om man känt varandra ett antal år, utgör ett stort hot för dagens revisorer. Många revisorer kan i sådana situationer välja att blunda för vissa saker för att därmed behaga sin kund och bibehålla den goda relationen.

R1 nämner att hen inte upplevt allt för många utmaningar gällande upprätthållandet av sitt oberoende men att det kan skilja sig från arbetsplats till arbetsplats. Vid frågan om erfarenhet spelar roll i arbetet som upprätthållandet av oberoendet svarar R1 att det visserligen spelar roll i den kunskap revisorn innehar men att även nyblivna revisorer får tillräckligt med utbildning och verktyg kring oberoendet och dess betydelse.

Respondent 2

Enligt R2 finns det endast en definition av oberoende. Oberoendet genomsyrar det dagliga arbetet och innebär i praktiken att revisorn endast ska ha en yrkesmässig relation till kunden och att denna inte får överskridas. Genom att sätta en tydlig gräns kan oberoendet upprätthållas.

När R2 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot oberoendet svarade respondenten att de största hoten mot revisorns oberoende är teknologin, en revisorns personlighet och vart den själv sätter gränsen för vad som är etisk rätt och fel. Vidare menar R2 att även påtryckning från kund kan påverka revisorns oberoende. R2 menar att nya system kan göra det lättare för kunder att förfälska rapporter och ge felaktiga siffror och om revisorn inte är tillräckligt utbildad inom dessa system kan den lätt missa sådant fusk. Vidare svarade R2 att ens egna

personliga etiska gränser kan vara hot mot oberoendet om man själv har svaga principer och är redo att böja sig för en kund. R2 menar även att pressen att kunden kan avsäga dig som revisor kan göra så att man väljer att blunda för vissa saker för att ha kvar kunden.

R2 har inte upplevt några utmaningar med att upprätthålla oberoendet i sitt arbete men att i situationer där det kan förekomma att man känner någon som sitter i ledningen så kan man behöva diskutera det med kunden och ansvariga. Vidare benämner R2 att ens erfarenhet kan vara en faktor som kan påverka oberoendet då man genom tid bygger fler kontakter med sina kunder vilket kan resultera i ett minskat oberoende.

Respondent 3

R3 menar att definitionen av en oberoende revisor sätts av ens omgivning och av en själv. R3 förklarar vidare att det är av stor vikt att ses som oberoende, särskilt av kunden då man måste ses som pålitlig i arbetet man utför. När R3 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot oberoendet svarade respondenten att relationen till en kund utgör ett hot. Speciellt om man har haft en kund i flera år och känner en viss lojalitet till den och dess verksamhet. Vidare beskrev R3 att ett hot kan även vara att man inte har tid att följa upp eventuella övertramp man upptäcker vid granskning och att den processen är jobbigare än att faktiskt gräva sig in i varje fel. Utöver det ansåg R3 att ett hot kan vara om man som revisor har egenintresse i bolaget man granskar och det kan leda till att man bryter mot sitt oberoende. Men även att man känner en viss press att behålla en kund från revisionsföretaget man arbetar i då kunden är lönsam och då kanske man behöver blunda för vissa saker.

R3 berättar vidare att hen inte upplevt några utmaningar i sitt arbete med att upprätthålla oberoendet men har upplevt situationer med kunder som uppfört sig hotfullt vilket resulterat i att hen inte kunde vara kvar i uppdraget med anledning av hoten. Vidare förklaras det att ens erfarenhet även spelar roll i arbetet som oberoende då erfarenheten tillåter en att själv avgöra om man är oberoende eller inte. Man blir således mer uppmärksam på den biten ju mer erfarenhet man får.

Respondent 4

R4 anser att oberoende handlar om att inte ha allt för nära relationer med sina kunder. Det ska dels handla om att man själv ska kunna sätta en gräns på en nära relation men även att utomstående inte ska ifrågasätta ifall relationen är allt för nära. När R4 tillfrågades att

identifiera 3-4 hot mot oberoendet svarade respondenten att hoten mot oberoendet är revisorns egna personlighet och hur långt den är att gå för vissa kunder, rädslan över att man är ekonomiskt beroende av en viss kund som kan vara lönsam och att man känt en kund i flera år och känner en viss skyldighet att hjälpa verksamheten.

Vid frågan om R4 upplevt utmaning med att upprätthålla sitt oberoende, svarar respondenten att det oftast kan förekomma när det är ett större företag. R4 förtydligar och menar att ifall det är ett högt arvode så är det lätt att man har egenintressen i företaget som granskas, men även att det är svårare att säga ifrån sig från uppdraget. Vidare svarade R4 att erfarenhet spelar roll med tanke på att man har haft fler kunder och kunnat känna av var gränsen går.

Respondent 5

R5 menar att begreppet oberoende går hand i hand med opartiskhet. En oberoende revisor ska självständigt genomföra en granskning utan att vara partisk eller ha kopplingar till kunden. Det handlar således om en inställning och ett ståndpunkt som måste bibehållas från början till slut under arbetet. När R5 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot revisorns oberoende svarade respondenten att de självklara hoten ligger helt klart hos revisorn själv. Hur man själv väljer att lägga upp sin tid och hur pass viktigt man anser att det är att gräva sig in i varje fel man upptäcker. Utöver det, hur man själv vill vara som revisor. Vill man vara en korrupt revisor eller en revisor som följer lagar och regler. Det tredje hotet som revisorn identifierade är hotet om att man vill ha kvar lönsamma kunder och kan därför påverkas av den ekonomiska aspekten för att inte förlora på det.

R5 förklarade att hen inte ställts inför någon större utmaning gällande upprätthållandet av oberoendet. Vidare förklarar respondenten att erfarenhet kan påverka oberoendet i två riktningar. Den ena riktningen handlar om att kunna avgöra själv om man är oberoende eftersom det sitter i ryggmärgen. *“ Men jag anser att den goda och stabila relationen till kunden gör att man undanröjer saker med hänsyn till det band man skapat med kunden ”*, tillägger R5.

Respondent 6

R6 definierar oberoende som kundens förtroende till revisorn. Bara genom att vara oberoende kan man betraktas som pålitlig och förtroendeingivande. När R6 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot revisorns oberoende svarade respondenten att den relation man har med en kund

kan påverka den grad av lojalitet man känner för kunden och i sin tur hur man agerar som revisor i sitt granskande. Utöver det menar R6 att det kan finnas ekonomiska fördelar med att undvika att konfrontera en kund om vissa fel man upptäckt och att det kan vara mer lönsamt att blunda för dessa. Slutligen ansåg R6 att ett hot kan vara att man jobbar inom en viss tidsram och känner press att framställa dugliga rapporter vilket kan leda till att man missar vissa saker. R6 uttrycker att hen inte upplevt några utmaningar med att upprätthålla sitt oberoende men anser att erfarenhet spelar en stor roll i upprätthållandet då man lättare kan skilja på olika typer av relationer och vart gränser går när man har större erfarenhet av yrket och vad det medför för ansvar.

Respondent 7

R7 definierar oberoendet som den viktigaste delen i revisionsprocessen. R7 menar att det är ytterst viktigt att ha en tydlig gräns med sina kunder för att kunna hävda att man är helt oberoende. När R7 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot revisorns oberoende svarade respondenten att vänskap med kunder är det största hotet som kan äventyra oberoendet. Att ha några ekonomiska egenintresse i bolaget är också ett hot såväl som rädslan för att kunden väljer bort dig som revisor. Vidare beskrev R7 att nya teknologiska datasystem kan betraktas som hot då kunder kan fuska i sina rapporter och du som revisor kan missa sådant som komplexa datorsystem har framställt. Tiden som revisorn även behöver utföra sitt jobb på kan vara ett hot då vissa kunder kan vara väldigt slarviga och sena med att lämna in rätt underlag vilket kan stressa revisorn i att utföra jobbet inom en viss tid. R7 svarade att hen inte har upplevt några utmaningar med att upprätthålla sitt oberoende då den tar sin yrkesroll på allvar och känner en skyldighet mot samhället för att framställa ärliga och opartiska rapporter.

Respondent 8

R8 definierar oberoendet som det yttersta "skalet" i yrket som revisor samt att yttre parter ser att du är oberoende och känner tillit till dig som revisor. När R8 tillfrågades att identifiera 3-4 hot mot revisorns oberoende svarade respondenten att rädslan för att förlora en lönsam kund kan vara ett hot mot oberoendet. Att ha en relation till en kund kan också vara ett hot ur den bemärkelsen att man kan vara redo att böja och kringgå gränserna för sina vänner. R8 svarade att hen inte har upplevt några utmaningar med att upprätthålla sitt oberoende men anser att erfarenhet spelar en viktig roll i upprätthållandet av oberoendet då man lättare kan urskilja hot som uppstår.

4.3 Empirisk data avseende yrkesrelationer

Tabell 4. Empirisk översikt avseende yrkesrelationer

	God relation till kund:	Var dras yrkesgränser?	Problemet med att granska bolag man inte är oberoende till:	Omgivningens förväntningar påverkan:
R1	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	För höga
R2	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	För höga
R3	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	Tillräckligt
R4	Viktigt	Finns ej gräns	Opartiskhet	För höga
R5	Neutral	Lunch	Opartiskhet	För höga
R6	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	Neutral
R7	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	För höga
R8	Viktigt	Lunch	Opartiskhet	Tillräckligt

Respondent 1

R1 anser att det är viktigt att ha en god relation till sina kunder då det underlättar arbetet genom att ha en god kommunikation och god förståelse för varandra. Respondenten tillägger att arbetet blir mer effektivt och något lättare att nå fram till kunden om det skulle vara något som behöver rättas till. Vidare beskriver R1 att det inte är fel att gå på middag en fredagskväll med sin kund som man exempelvis haft i 5 år. Däremot anser hen att spela golf med sin kund varje fredag och åka på resor är att man lutar mot en vänskaplig relation. R1 tar upp ett exempel på en skandal där en känd byrå åkte på jaktresa med sina kunder och anser att man då behöver fråga sig hur pass yrkesmässig den relationen är.

R1 förklarar att problem som kan uppstå med att granska företag som man har en vänskaplig relation leder till att man kan ändra eller lägga till saker så att rapporterna ser annorlunda ut än de egentligen är. Detta kan i sin tur gynna i form av minskad skatt eller andra förmåner som de egentligen inte har rätt till om rapporterna var korrekta, tillägger R1. Förutom förmåner och minskad skatt så ger det även en missvisande bild av företaget och investerare samt andra intressenter och de blir på så sätt lurade, förklarar respondenten. R1 menar på att man som revisor gör det för att "få betalt" i förmåner i form av resor eller annat av värde. R1

anser att omgivningen tycker att revisorn ska vara oberoende och opartisk vilket leder till att förväntningarna är viktiga för revisorn. Som revisor ska man vara medveten om förväntningarna som finns och man ska sträva efter att uppnå dessa men det kan vara en press när det inte alltid uppnås, menar R1.

Respondent 2

R2 påstår att en god relation med sin kund är otroligt viktigt då man bygger upp ett förtroende för varandra. R2 förklarar att det är en av anledningarna till att man har ett samtal med kunden innan man påbörjat ett arbete för att kunna lära känna varandra och att kunden ska öppna upp sig. *“Det är ett samarbete, vi är inte emot kunden”*, tydliggör R2. Att luncha med kunden i syfte att bygga en relation med dem är en del av arbetet då man behöver göra arbetet lite personligt, förklarar R2. Hen menar på att kunden behöver känna sig trygg med revisorn för att kunna ha en god kundrelation men så länge man håller sitt oberoende.

R2 anser att spela golf varje fredag är att bryta mot oberoende men att det oftast är auktoriserade revisorer som har kundkontakten och har i uppgift att ha bra kontakt med kunderna. Hen tillägger att det är revisorer som granskar och auktoriserade revisorer som signerar och godkänner. Problem som kan uppstå när man granskar företag man inte är oberoende till är att man förfinar och undan döljer saker, ger lite blåöga och godkänner saker man i annat fall inte hade godkänt. R2 anser att det är allt för höga förväntningar på revisorer och att det resulterar i för mycket press i arbetet.

Respondent 3

R3 svarar att en god relation till sina kunder är en mycket viktig del. Vid frågan om var gränsen går mellan yrkesmässig- och vänskaplig relation svarar R3 att hen själv aldrig hade spelat golf privat med sina kunder då hen känner att där går gränsen för vänskaplig relation. R3 tillägger dock att en lunch med en kund inte är en vänskaplig relation utan syftet är att få mer information om företaget på ett informellt sätt. R3 menar på att problem som kan uppstå med att granska företag som man har en vänskaplig relation till är att det kan finnas väsentliga fel som man avstår att skriva om i revisionsberättelsen. R3 tar upp exempel på att om man undviker att skriva om väsentliga fel och företaget sedan går i konkurs kan man som revisor bli skadeståndsskyldig. Hen påpekar även att intressenter och borgenärer i företaget förlitar sig på att det revisorn skriver i revisionsberättelsen är sant. R3 tycker att det är bra med förväntningar från omgivningen men att det ska vara måttlig mängd. *“Jag tycker inte att*

det är bra att allt faller tillbaka på oss när saker och ting går fel, men det är bra att ha lite press på sig ibland”, tycker R3.

Respondent 4

R4 tycker att en god relation med sin kund är bra att ha.. R4 förklarar vidare att det inte finns en gräns mellan vänskap och yrkesrelation utan man får själv avgöra vad som är lämpligt. Hen anser inte att ringa och höras med jämna mellanrum anses vara vänskapligt då det fortfarande faller inom ramen för yrkesrelation. R4 tyckte att problemet med att granska bolag man inte är oberoende till kan leda till att man kan komma att utnyttja sin position som revisor för att gynnas av vissa förmåner. Men även att kunden som då i detta fall är någon närstående till revisorn utnyttjar faktum att den känner revisorn för att korrigera sina rapporter.

Vid frågan om förväntningar från omgivningen svarar R4 att samhället oftast tror att revisorer kan göra allting. När det står om skandaler i tidningen så faller allting alltid tillbaka på revisorn, att det är hen som missat väsentliga fel och att allt ansvar ligger i dennes händer. *“Detta medför att alla har för höga förhoppningar och väntningar på oss”,* svarar R4. Respondenten menar dock på att dessa förväntningar kommer även hand i hand med ett stort förtroende. Det stora förtroendet och förväntningarna anser R4 är positivt och man känner att man bidrar med något.

Respondent 5

R5 är neutral till att ha en god relation till kunder och försöker helst hålla det så kort som möjligt och inte initiera i en utvecklad vänskapsrelation då det lätt kan leda till att man vill hjälpa sin vän och undanröja. Enligt R5 är problemet med att granska bolag som man inte är oberoende till att man kan med tiden bli bekväm med tanken att “hjälpa” sin bekanta fuska med sina finansiella rapporter. R5 tycker att förväntningar och åsikter som finns om revisorns oberoende är bra men att det oftast leder till ett förväntningsgap där omgivningen tror att revisorn får göra mer än vad den egentligen kan och får. *“Alla tror alltid att vi får göra allting, vi ska vara en vän, granskare och rådgivare samtidigt men i själva verket får/kan vi inte göra det.”* R4 menar att det är även av den anledningen som hen inte väljer att vara allt för nära kunder för att slippa förväntningar från kunder.

Respondent 6

R6 menar på att det är väldigt viktigt att ha en god relation och bra kommunikation med sina kunder för att underlätta arbetet men även rådgivningen. Vid frågan om var gränsen går mellan yrkesmässig- och vänskaplig relation svarar R6 att en lunch är okej men att ha tätare kontakt inte är lämpligt. R6 tillägger att man är skyldig att rapportera ifall man blir vän med en kund och låta en kollega ta över arbetet istället.

R6 förklarar att problem som kan uppstå med att granska företag där man har en vänskaplig relation till är att man kan justera och lägga till saker som man inte hade gjort i vanliga fall. R6 tar upp ett exempel och förklarar att om dennes sambo har ett företag och hen är revisor i företaget kan hen gynnas av det även fast hon inte direkt vinner något på det. R6 förtydligar och säger att det kan gynna hans sambo ifall hen är revisor i bolaget och indirekt vinna fördelar i det. R6 tror inte att förväntningar påverkar revisorer. *“Det påverkar inte mig i alla fall, jag utgår ifrån mig själv, situationen jag befinner mig i och de regelverk som finns”*, svarar R6.

Respondent 7

R7 tycker att det är viktigt att ha en god relation till sina kunder för att kunna utföra en ärlig revision. Respondenten menar att den goda relationen kan komma att förenkla arbetet och underlätta kommunikationen till kunden i fråga. R7 anser att gränsen kan dras med en lunch och att ingenting mer än så är lämpligt för en kund och revisorer. Oberoendet är en viktig sak att följa och att gå över dessa gränser kan äventyra revisionsprocessen. Respondenten svarar att problemen med att granska bolag man inte är oberoende till är att man kan blunda för mindre felaktigheter och låta kunden komma undan med sådant man i andra fall inte hade accepterat i sitt arbete. R7 tycker att förväntningar och åsikter som finns om revisorns oberoende är bra men att det oftast leder till ett förväntningsgap där omgivningen tror att revisorn får göra mer än vad den egentligen kan och får.

Respondent 8

R8 anser att en god relation till kund är en viktig del av arbetet och för att vinna kundens tillit. Däremot kan gränsen dras där kunden och revisorn umgås i privata sammanhang. Att gå på middag med sina kunder är ingenting underligt utan ett sätt att stärka en relation som behövs för att utföra revisionen. Vidare beskriver respondenten problemen med att granska bolag man inte är oberoende till. Det kan komma att påverka objektiviteten och man kan sätta

sig själv i en situation där man väljer sin vän över sitt oberoende. R8 tycker att förväntningar och åsikter är positivt då man som revisor då är på hugget och inte slappar allt för mycket i sitt arbete.

4.4 Empirisk data avseende korruption och regelverk

Tabell 5. Empirisk översikt avseende korruption och regelverk

	Begränsar oberoendet korruption?	Positiv konsekvens av att avskaffa oberoendet?	Borde det finnas fler regelverk?
R1	Ja	Nej	Nej
R2	Ja	Ja	Nej
R3	Ja	Nej	Nej
R4	Ja	Nej	Nej
R5	Vagt	Nej	Nej
R6	Ja	Nej	Nej
R7	Ja	Nej	Nej
R8	Ja	Nej	Nej

Respondent 1

Vid frågan om oberoende kan förhindra korruption svarade R1, "Det kan man helt klart hävda". R1 menar på att revisorns oberoende funkar som en oberoende variabel mellan ledning och styrelse men även för utomstående intressenter. R1 påstår att det inte finns någon positiv konsekvens med att avskaffa oberoendet då det är så viktigt. När R1 tillfrågades om det borde finnas fler lagar och regler för att upprätthålla oberoendet svarade respondenten att det finns gott om regler att förhålla sig till men att man kan vara tydligare med vilka konsekvenser är ifall man bryter mot sitt oberoende.

Respondent 2

R2 tror på att oberoende begränsar korruption då hen tycker att det är korrupt att förfina exempelvis närståendes siffror. Hen svarar vidare att det enda positiva med att avskaffa oberoende är att man kan arbeta med fler under då man slipper vara oberoende och kan

granska sina närstående. Vidare svarade R2 att det inte behövs fler lagar för att upprätthålla oberoendet.

Respondent 3

Vid frågan om revisorns oberoende kan begränsa risken för korruption svarar R3 "Ja, men det är en komplex fråga". Hen förklarar vidare att det beror på vem det är som bedömer det men att tanken med revisorns oberoende är att det ska begränsa risken för korruption. R3 anser att det inte finns några positiva konsekvenser av att avskaffa oberoendet. Vidare svarade respondenten att den inte tycker att vi behöver fler regelverk gällande upprätthållandet av oberoende, då det redan finns en hel del som man som revisor behöver beakta och följa.

Respondent 4

R4 beskrev att korruption och oberoendet går hand i hand och att revisorer bör ständigt vara självkritiska och se över deras egna beteende och reflektera kring huruvida oberoendet efterföljs korrekt. Att avskaffa oberoendet hade lett till stora samhällsproblem såväl som samhällsklyftor, svarade R4. Vidare svarade respondenten att det inte behövs allt fler lagar för att oberoendet är något som styrs till större del utifrån etiska val.

Respondent 5

R5 ansåg att korruption inte är en direkt konsekvens av att man inte upprätthåller oberoendet utan att det kan vara en variabel som kan ge upphov till ett oetiskt arbetssätt. Respondenten förklarade att man inte bör avskaffa oberoendet då det inte hade gynnat samhället i stort. Vidare menade R5 att det inte behövs fler lagar men att det ska finnas tydlighet kring det som finns.

Respondent 6

När R6 tillfrågades ifall man kan hävda att oberoendet begränsar korruption svarade respondenten att det kan man hävda. R6 menar att oberoendet är stor del av revisorns objektivitet och kan av denna anledning inte avskaffas då det kan komma att äventyra oberoendet. Vidare svarade R6 att det inte behövs fler lagar om regler då det finns gott om regelverk för att upprätthålla oberoendet.

Respondent 7

R7 svarade att hen tycker att korruption och att ej vara oberoende kan ställas likgiltigt på en skala. Respondenten var tydlig med att poängtera att man aldrig bör avskaffa oberoendet men att det inte behövs fler lagar.

Respondent 8

När R8 tillfrågades ifall man kan hävda att oberoendet begränsar korruption svarade respondenten att dessa två begrepp är en viktig del av att ha ett fungerande rapporteringssystem. Respondenten svarade att det inte finns någonting positivt med att avskaffa oberoendet och att det är viktigt att följa de regelverk som finns, dock att det inte behövs fler lagar om upprätthållandet av oberoendet.

5. Analys

I följande avsnitt genomförs en övergripande analys av insamlad empiri med utgångspunkt från de tidigare presenterade teorierna såväl som tidigare forskning. Analysen är uppdelad i tre avsnitt: oberoende och hot, yrkesrelationer samt korruption och regelverk.

5.1 Oberoende och hot

Innebörden av revisorns oberoende är att revisorn ska ha förmågan att kunna göra bedömningar såväl som granskningar utan att påverkas av externa faktorer. Samtliga respondenter resonerade för begreppet oberoende likartat och det fanns en gemensam uppfattning om att oberoendet är en grundläggande pelare i revisorns yrkesroll. Fyra respondenter (R2, R4, R5, R7) svarade att oberoendet handlar mer om att sätta tydliga yrkesgränser med kunder. Detta kan förklaras av agentteorin som även menar att revisorn skall handla som en oberoende variabel utan några egenintresse. Revisorn ska vara en utomstående part som ska göra objektiva bedömningar och fatta opartiska beslut (Deegan & Unerman, 2011). Detta kan även kopplas till studien (Eklöv, 2023) som undersöker revisorerers oberoende och identifierar fyra arketyper av interna revisorer och deras relationer till organisationen de granskar. När det gäller frågan om hur en revisor kan vara oberoende i sitt arbete, visar studien på vikten av att ha tydliga riktlinjer för revisionens självständighet. Det är också viktigt att revisorer förstår de etiska och professionella standarderna som krävs för att upprätthålla deras oberoende (ibid).

Resterande fyra respondenter (R1, R3, R6, R8) svarade att det viktigaste är att omgivningen betraktar en som oberoende. Båda författarna Eklöv (2019) och Diamant (2004) menar att oberoendet är huruvida man själv och omgivningen betraktar en som oberoende och opartiskt. Detta kan även förklaras med den sociala identitetsteorin inom den institutionella teorin, där det antyds att revisorer kan påverkas av deras önskan att uppfattas som kompetenta och pålitliga av omgivningen och kan vägas med dessa respondenter som ansåg att egna principer är underliggande faktor till upprätthållandet av oberoendet (Van Dick, 2001). Det kan således konstateras att dessa fyra respondenter var väldigt mån om att deras kunder och omgivningen ska betrakta dem som oberoende. Detta är något som Eklöv (2019) även redogör för, där begreppet oberoende delas upp i synbart och faktiskt oberoende. Eklöv

(2019) menar att revisorns arbete ämnar att granska företagets redovisning där syftet är att intressenter inte ska missledas och på så sätt säkerställas att företagets redovisning stämmer. Revisorns arbetar således i intressenternas fördel och det krävs då att revisorn är oberoende i arbetet som utförs. Även Diamant (2004) förklarar att synbart oberoende handlar om att revisorn men även omvärlden och samhället skall uppfatta revisorn som oberoende i sitt arbete. Det är av stor vikt att revisorer undviker situationer där de kan uppfattas som subjektiva då detta rubbar det synbara oberoendet. Revisorn kan alltså genom det synbara oberoendet signalera att denne är oberoende och således vinna deras förtroende. Utöver det definierade R5 även begreppet oberoende som parallellt med opartiskhet och menar på att man självständigt skall genomföra en granskning utan att vara beroende i sitt arbete och ha någon koppling till det bolag som granskas.

Samtliga respondenter var överens om att oberoendet även syftar på att värna om kundens sekretess och vikten att göra bedömningar utifrån kundens bästa intresse. Detta kan kopplas till intressentteorin som menar att man bör beakta alla sina intressenters intressen när de fattar beslut, snarare än att bara maximera vinsten för aktieägarna (Clarkson, 1995). I sin tur kan detta kopplas till Tepalagul och Lin (2015) som menar på att man bör värna om kundens sekretess och att revisorns oberoende är avgörande, för att upprätthålla revisionskvaliteten såväl som skydda allmänhetens intressen.

Fem respondenter (R1, R3, R5, R6, R7) identifierade tidspress som ett hot mot oberoendet. Respondenterna menar att revisorn kan under tidspressen ha svårt att finna men även följa upp eventuella felaktigheter som upptäcks. Detta kan likställas med Amalia, Sutrisno och Baridwan (2019) som undersökte hur tidspress kan påverka revisorns oberoende och därmed påverka revisionens kvalitet. Författarna menar att tidspress har en negativ påverkan på revisorns oberoende och följsamhet till revisions procedurer, vilket i sin tur kan stärka de fem respondenternas svar. Det kan även kopplas till självgranskningshotet i analysmodellen, som menar att revisionen kan ha en benägenhet att försöka bekräfta att de tidigare stegen var korrekta, vilket kan påverkas av tidspress (Eklöv, 2019).

Samtliga respondenter identifierade ekonomiska intressen och rädslan över att förlora en kund som hot. Respondenterna menade att revisorn kan vara ekonomiskt beroende av en lönsam kund och det kan leda till att man inte vågar gräva allt för mycket i saker av att bli uppsagd från uppdraget. Detta kan kopplas till skrämselfotet i analysmodellen som uppstår när revisorns känner sig tvingad på något sätt att fullfölja uppdraget på ett visst sätt av rädsla att förlora uppdraget eller förlora andra fördelar (Eklöv, 2019). Vilket i sin tur kan leda till att revisorn undviker att rapportera om väsentliga brister i redovisningen eller godkänner transaktioner som inte uppfyller kraven i revisorns yrkesetiska regler (ibid). Respondenternas svar kan även kopplas till egenintressehotet i analysmodellen som grundar sig i att revisorn har en personlig eller ekonomisk intressekonflikt med kunden eller när revisorn har en alltför nära relation med kunden. Ett vanligt exempel på egenintressehot är om revisorn har en ekonomisk intressekonflikt med kunden (Eklöv, 2019). Detta kan ske om revisorn äger aktier i kunden eller har någon annan typ av ekonomisk koppling till kunden. I detta fall kan revisorn ha en direkt ekonomisk vinning eller förlust baserad på resultatet av revisionen, vilket kan påverka revisorns objektivitet och oberoende. Detta kan även kopplas till Daoust och Malsch (2020) som förklarar i sin studie att egenintresse kan påverka revisorns oberoende genom ökad tillit till kunden och ökad risk för påverkan från kunden.

Vidare identifierade fyra respondenter (R1, R3, R7, R8) att vänskap mellan revisor och kund som hot mot oberoendet. Respondenterna menar att man kan under åren bygga vänskapliga relationer till sina kunder och att det kan komma att påverka revisorns objektivitet i granskningen. Detta kan kopplas till agentteorin som menar att revisorn ska fungera som en oberoende part mellan principalen och agenten (Diamant, 2004). Teorin kännetecknas genom relationen mellan principalen och agenten av en intressekonflikt där principalen vill att agenten ska agera för deras bästa, medan agenten kan ha sina egna intressen eller mål som skiljer sig från principalen (Deegan och Unerman, 2011). Vidare kan detta kopplas till Daoust & Malsch (2020) som redogör för den granskades förmåga att påverka revisorns bedömning genom socialt tryck eller genom att utnyttja personliga förhållanden.

Samtidigt identifierade två respondenter (R4, R6) likgiltigt hot till vänskap som de fyra respondenterna ansåg men dessa två respondenter lade mer fokus i begreppen lojalitet och relation. De resonerade för att man kan känna en viss lojalitet till en kund man haft i flera år och att det kan påverka objektiviteten och i sin tur äventyra oberoendet. Detta kan kopplas till partställningshotet i analysmodellen som grundar sig i att revisorn har en nära personlig eller

affärsmässig relation med en viktig person inom den granskade organisationen, eller om revisorn har tidigare arbetat för eller haft en intressekonflikt med organisationen. Hotet kan också uppstå om revisorn har en finansiell eller annan intressekonflikt som kan påverka deras oberoende (Eklöv, 2019). Detta kan även kopplas till Daoust och Malsch (2020) som visade att tidigare anställning hos klienten kan påverka revisorns oberoende genom ökad tillit till klienten och ökad risk för påverkan från klienten. Författarna identifierade också en annan faktor som kan påverka revisorns oberoende, där revisorn kan känna sig pressad att bevara relationen med klienten och därigenom äventyra revisionskvaliteten. Vidare beskriver Tepalagul och Lin (2015) betydelsen av att ha revisorsrotation då det kan förebygga uppkomsten av långvariga relationer till kunder. Således kan även denna studie kopplas till partställningshotet i analysmodellen och dessa två respondenternas svar.

Tre respondenter (R2, R4, R5) identifierade personlighet och etik som hot mot oberoendet. Respondenterna menar att om man som revisor har svaga principer kan man vara mer benägen att böja på lagar och regler för vissa kunder. Respondenterna lade vikt i huruvida man vill som revisor vara en person som följer lagar och regler eller är korrupt. Detta kan kopplas till Schlueter och Ratzinger-Sakel (2022) som undersökte sambandet mellan personlighetsdrag gentemot revisorns oberoende. Författarna menar att personer med höga nivåer av "Dark Triad" -personlighetsträffar tenderade att ha lägre nivåer av revisorns oberoende. Detta kan även kopplas till institutionella teorin som kan förekomma av olika slag i form av etiska koder eller lagar med mera och inom revisorsyrket samt arbetets gång behöver revisorn förhålla sig till dessa ramar (Scott, 2008). Revisorn kan således inte fuska eller vara beroende i sitt yrke och därmed behålla sin legitimitet och bli accepterad med hjälp av lagstiftning och institutioner. Syftet med lagstiftningarna är för att revisorerna själva skall analysera sitt eget oberoende men även vägleda revisorer (ibid).

Samtliga respondenter ansåg att erfarenhet är en faktor som påverkar oberoendet, dock fanns det skilda åsikter gällande vilket sätt erfarenhet kan påverka oberoende. Fem respondenter (R1, R3, R4, R6, R8) ansåg att erfarenhet spelar en stor roll i upprätthållandet då man lättare kan skilja på olika typer av relationer och vart gränser går när man har större erfarenhet av yrket och vad det medför för ansvar. Resterande respondenter (R2, R5, R7) ansåg att erfarenhet påverkar men kan leda till att man utvecklade relationer med sina kunder man haft i flera år, vilket leder till att man kan undanröja saker för att man kommit närmare varandra

genom åren. Detta kan vidare kopplas till Ardillah och Chandra (2022) som redogör för hur revisorns erfarenhet påverkar revisionskvaliteten. Erfarenhet kan således spegla vilka slags beslut man fattar och i vilken mån man vidtar lämpliga åtgärder för att förebygga att oberoendet påverkar revisionskvaliteten (ibid).

Det var enbart två respondenter (R3, R4) som avvek i sitt svar gällande frågan om utmaningar med upprätthållandet av oberoendet. R3 har upplevt situationer med kunder som uppfört sig hotfullt vilket resulterat i att hen inte kunde vara kvar i uppdraget på grund av hoten. Vilket även det kan förklaras med stöd av skrämselfotet i analysmodellen (Eklöv, 2019). Samtidigt som R4 upplevt utmaningar och den menar att ifall det är ett högt arvode så är det lätt att man har egenintressen i företaget som granskas, men även att det är svårare att säga ifrån sig från uppdraget. Utöver det svarade en respondent att den inte upplevt utmaningar gällande upprätthållandet men att det kan skilja sig från vilken arbetsplats och företag man arbetar i. R7 betonade att hen inte upplevt utmaningar då hen tar sin yrkesroll på allvar och känner en skyldighet mot samhället för att framställa ärliga och opartiska rapporter. Vilket kan förklaras med stöd av Tepalagul och Lin (2015) som betonar vikten av att revisorer själva tar ansvar för att upprätthålla sitt oberoende och undvika situationer som kan hota deras oberoende oftast förekommer när det rör sig om större företag.

5.2 Yrkesrelationer

Samtliga respondenter beskrev vikten av att man som revisor ska ha en god relation till sina kunder. Det kan bland annat underlätta kommunikationen, rådgivningen och i sin tur arbetet i sin helhet. En god relation kan ge kunder möjlighet att vända sig till revisorn om några funderingar uppstår och på så vis undvika felaktigheter då de gått via revisorn direkt. Arbetet blir mer effektivt och ett gott klimat gör samarbetet smidigare. R5 avvek från gruppen då den svarade att den ansåg att den ställer sig neutral till att ha en god relation till kunder. Det försöker hålla det så kort så möjligt och känner att det inte behövs någon närmare relation till kunderna för att kunna utföra sitt jobb som revisor. Detta kan partställningshotet i analysmodellen förklara när revisorn blir för nära knuten till den granskade organisationen eller dess intressenter, vilket kan påverka revisorns oberoende och objektivitet. Hotet kan också uppstå om revisorn har en finansiell eller annan intressekonflikt som kan påverka deras oberoende (Eklöv, 2019). Diamant (2004) menar att revisorns roll är att vara oberoende i sitt

arbete och se till att bolagsledningen sköter verksamheten på rätt sätt och inte agerar för egen vinnings skull samt för att minska på informationsasymmetrin. Revisorn kan även agera som en egen agent då syftet med revisorns arbete är att säkerställa bolagsledningens arbete (ibid). Vilket kan kopplas till respondenternas svar gällande god relation till kunder.

R4 ansåg att det inte finns någon gräns mellan vänskap och yrkesrelation utan att det är något man själv får avgöra. Att ringa för att höras med en kund med jämna mellanrum ansåg R4 inte är något vänskapligt utan att det faller inom ramarna för yrkesrelationer. Bland resterande respondenter fann det en enighet om att luncha med en kund är okej, men inte att utöva någon sport tillsammans eller att ses med jämna mellanrum. De ansåg att detta passerade gränsen för hur en yrkesrelation bör vara. R3 var tydlig med att förklara att en lunch är till för att prata om bolaget eller för att samla underlag som behövs och inte något tillfälle för att prata om privata saker och umgås. Även dessa svar från respondenterna kan liknas till partställningshotet i analysmodellen då det handlar om att vidta lämpliga åtgärder. En sådan åtgärd kan vara att säkerställa att revisorn inte har någon personlig eller affärsmässig relation med organisationen eller dess intressenter (FAR, 2016). Respondenternas svar gällande relationer till kunder som då kopplades till partställningshotet i analysmodellen kan vidare förklaras med stöd av två studier. Första studien skriven av Eklöv (2023) identifierar hot som kan påverka revisorns oberoende, till exempel när en revisor har en vänskaplig eller personlig relation med en kund, eller när en revisor har en ekonomisk eller annan personlig investering i företaget som granskas. Studien visar på att det kan vara en gråzon gällande var gränsen går för yrkesmässig- och vänskapsrelation då det kan vara svårt att fastställa en exakt linje. Vidare påpekar författaren även hur viktigt det är att vara medveten om risken för att bli för nära en kund. Andra studien som kan kopplas samman är studien skriven av Tepalagul och Lin (2015). Författarna redogör för frågan om gränsen mellan en yrkes- och vänskaplig kundrelation. Det hävdas att det är svårt att fastställa en tydlig linje mellan dessa två typer av relationer. Dock kan det vara viktigt för revisorer att ha medvetenhet om när de överträder denna gräns, och att ta lämpliga åtgärder för att återställa sitt oberoende. Studien påpekar också att organisationer kan utveckla tydliga riktlinjer för hur revisorer bör hantera situationer där det kan finnas en konflikt mellan oberoende och lönsamhet.

Samtliga respondenter hade likgiltiga svar gällande att det är ett problem med att granska bolag man inte är oberoende till. Samtliga var överens i sina svar att vid granskning av bolag man inte är oberoende till kan man förfina och undan dölja eventuella felaktigheter samt

godkänna sådant man inte hade i annat fall godkänt. Respektive respondenter beskrev olika situationer som kan uppstå vid granskning av bolag men inte är oberoende till. Exempel på detta kan vara att R3 beskrev att man undvika att skriva om väsentliga fel och om företaget sedan går i konkurs kan man som revisor bli skadeståndsskyldig. R3 påpekar även att intressenter och borgenärer i företaget förlitar sig på att det revisorn skriver i revisionsberättelsen är sant. Detta kan kopplas till Daoust och Malsch (2020) som visade att tidigare anställning hos kunder kan påverka revisorns oberoende genom ökad tillit till klienten och ökad risk för påverkan från klienten. Studien och respondenternas svar kan kopplas till analysmodellen som är ett konceptuellt ramverk som används för att analysera de faktorer som kan påverka revisorernas oberoende i deras arbete (Sandström, 2017). Analysmodellen används vanligtvis för att identifiera och utvärdera de olika faktorer som kan påverka revisorers oberoende, och för att utveckla strategier för att främja och upprätthålla revisorns oberoende i praktiken (ibid).

Fem respondenter (R1, R2, R4, R5, R7) ansåg att det är allt för höga förväntningar på revisorer och att det resulterar i för mycket press i arbetet. Majoriteten anser att press är positivt men det kan bli för mycket när det inte alltid uppnås och att allt faller tillbaka på revisorer. Detta kan förklaras med hjälp av Amalia, Sutrisno och Baridwan (2019) som redogör för hur press kan påverka revisorns oberoende och respondenterna hade olika uppfattningar om hur pressen påverkar en (ibid). Samtidigt som två respondenter (R3,R8) ansåg att det är bra med förväntningar från omgivningen men att det ska vara måttlig mängd. Utöver det kan agentteorin kopplas till dessa två respondenter, då teorin menar att revisorn har en oberoende roll där den ska fungera som en balansvåg för två olika parter, nästan som en förmedlare (Eklöv, 2019). En respondent är neutral till det och ansåg att det inte påverkar den alls.

5.3 Korruption och regelverk

Samtliga respondenter svarade att man kan hävda att oberoendet begränsar korruption. Detta kan stödjas av Ardillah och Chandra (2022) som redogör för huruvida etiska val kan spela en roll i revisorns bedömningar och kan komma att äventyra oberoendet. Enbart en respondent (R2) svarade att det finns något positivt med att avskaffa oberoendet. Respondenten menar att man kan få möjligheten att arbeta med fler bolag och kunder då man kan granska sina

närstående. Resterande respondenter var eniga om att det inte finns någon positiv konsekvens med att avskaffa oberoendet. Detta kan kopplas till Deegan och Unerman (2011) som menar att revisorns oberoende är en essentiell del av revisionsprocessen och viktigt för att kunna ge objektiva granskningar.

Ingen respondent ansåg att det behövs fler regelverk kring upprätthållandet av revisorns oberoende, respondenterna var överens om att det redan finns tillräckligt många regelverk som revisorn behöver följa. Amalia, Sutrisno & Baridwan (2019) betonar vikten av att följa professionella standarder. Författarna påpekar också att revisorer själva måste vara medvetna om potentiella hot mot deras oberoende och ta nödvändiga åtgärder för att undvika dem med hjälp av lagar och standarder.

6. Avslutande diskussion

Följande avsnitt redogör för studiens slutsatser och ämnar att besvara studiens frågeställningar och syfte. Avslutningsvis presenteras vad studien kan ha bidragit med och förslag på vidare studier.

6.1 Slutsats

Utifrån studiens syfte att undersöka huruvida en revisor säkerställer sitt oberoende, vilka hot identifieras och var gränsen dras för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation kan följande slutsatser dras.

Studiens första frågeställning lyder: *“Hur kan en revisor säkerställa sin oberoende roll och vilka hot kan identifieras som kan påverka revisorns oberoende?”*

Studien visar att revisorer anser att oberoendet är en grundpelare i revisionsprocessen. Dock råder det olika meningar kring innebörden av begreppet oberoende. Fyra respondenter (R1, R3, R6, R8) menade att omgivningens uppfattning om huruvida revisorn är oberoende är den huvudsakliga definitionen. Den främsta anledningen till detta är antagligen att omgivningen förväntar sig att revisorns oberoende är utgångspunkten för en objektiv granskning. Samtidigt som resterande fyra respondenter (R2, R4, R5, R7) menade på att oberoendet är att ha en tydlig yrkesgräns gentemot kunder. Revisorers legitimitet påverkas bland annat av detta, därav ser de också oberoendet som en grundpelare (Jeppesen, 1998).

Revisorer har en positiv inställning till att värna om kundens sekretess och vikten att göra bedömningar utifrån kundens bästa intresse. Slutsatsen som kan dras är att respondenterna som deltog i studien har inga egenintresse i bolagen de granskar och därför betonar de vikten av att handla utifrån kundens bästa intresse och inte utifrån egna intressekonflikter.

Ekonomiska intressen var det främsta hotet som identifierades av samtliga revisorer. Slutsatsen som kan dras är att ekonomiska aspekter väger tyngre när revisorn ställs inför att avsäga sig uppdraget på grund av oberoendet eller att gå miste om ekonomiska fördelar. Slutsatsen som kan dras är således att rädslan över att gå miste om en lönsam kund eller andra fördelar är ett större hot än yrkesrelationer för revisorerna.

Vänskap var det andra hotet som var mest förekommande bland revisorerna. Det kan konstateras att revisorerna betraktar relationer mellan revisor och kund som en riskfaktor. Vilket kan förklaras genom att revisorerna mest sannolikt brutit mot sitt oberoende utifrån lojalitet gentemot kunden. Överlag fanns det en positiv uppfattning om vikten av goda kundrelationer.

Tidspress var det tredje förekommande hot som revisorerna identifierade. Överlag fanns det en enighet om att tid är en riskfaktor i yrkesrollen. Den slutsats som kan dras är att det finns höga förväntningar på revisionskvaliteten av omgivningen. Detta kan vidare förklaras med att det finns ett stort kunskapsgap av omgivningen, därav finns det bristfällig kunskap om vad yrkesrollen egentligen är.

Etiska överväganden var det minst förekommande hot som identifierades av revisorerna. Anledningen till detta är att revisorerna anser att etiska principer är självklara för de som väljer att ingå i yrkesrollen som granskande organ i samhället. Revisorerna spelar själva en nyckelroll för att upprätthålla sitt oberoende, genom att följa etiska principer och upprätthålla ett kritiskt och objektivt tänkesätt i sitt arbete.

Det rådde olika meningar kring teknik som identifierat hot bland respondenterna då enbart två respondenter (R2, R7) ansåg att tekniska utvecklingen kan komma att äventyra oberoendet. Anledningen till att de andra respondenter inte nämnde teknik som hot kan vara för att de inte tänkt på det och att det är väldigt nytt men även att de kanske inte varit med om en sådan situation där tekniken har kommit i vägen för en pålitlig revision.

Studiens andra frågeställning lyder: *“Var går gränsen för en yrkesmässig relation gentemot en vänskaplig kundrelation mellan revisor och kund?”*

Samtliga respondenter beskrev vikten av att man som revisor ska ha en god relation till sina kunder. Överlag anser revisorerna att gränsen mellan vänskaps- respektive yrkesrelation kan dras vid lunch med kunder, allt efter det anses passera yrkesgränsen. Den främsta anledningen till denna inställning gentemot kundrelationer bygger på att revisorn kan genom en lunch samla det underlag som behövs för att kunna utföra revisionen, därav finns det inget större intresse bland revisorerna att utveckla en vidare relation till sina kunder. Slutsatsen som kan dras är att revisorerna överlag hade valt oberoendet över kundrelationer.

Samtliga respondenter hade likgiltiga svar gällande att det är ett problem med att granska bolag man inte är oberoende till. Anledningen är att revisorerna hellre väljer att undvika att försätta sig i en position där deras objektivitet påverkas, således kan slutsatsen att de ännu en gång väljer oberoendet före kundrelationer.

Vidare kan det konstateras att erfarenhet har betydelse för revisorernas oberoende. Däremot rådde skilda åsikter, där majoriteten revisorer ansåg att erfarenhet förbättrar upprätthållandet av oberoendet medan resterande revisorer ansåg att erfarenhet kan ha en negativ inverkan på oberoendet. Slutsatsen som kan dras här är att det finns en positiv inställning till att revisorer faktiskt växer i sin yrkesroll genom åren och att erfarenhet kan ge en grund att stå på.

Minoriteten som anser att erfarenhet kan ha en negativ inverkan kan förklaras med att det saknats revisorsrotation där dessa revisorer möjligtvis blivit upplärda och att de observerat att det lades mindre vikt kring oberoendet av erfarna revisorer. Detta kan vara den främsta anledningen till att dessa revisorer har en negativ inställning till erfarenhet i yrkesrollen.

De betydande hoten mot revisorernas oberoende anses vara ekonomiska incitament, såsom intressekonflikter eller trycket att upprätthålla kundrelationer. Hot mot revisorernas oberoende kan uppstå från en rad faktorer, inklusive ekonomiska incitament, personliga relationer och förtrogenhet med kunder.

Enigheten som framförs gällande att det inte funnits utmaningar i att upprätthålla oberoendet kan förklaras genom att revisorerna i studien är måna om att följa regelverk, vilket i sin tur även förklarar anledningen till att de inte anser att det behövs fler regelverk. Vidare kan det argumenteras för huruvida revisorerna som var måna om att uppfattas som oberoende. Är det viktigare med faktiskt oberoende eller synbart oberoende? Handlar oberoendet då om att själv göra bedömning utifrån sin egen moral?

6.2 Vidare forskning

Forskning kan bidra till att förstå dessa utmaningar och utveckla strategier för att säkerställa revisorns oberoende och tillförlitlighet i revisionen. Forskning inom området är också viktig för att identifiera nya problem och utveckla lösningar för att säkerställa revisorns oberoende i dagens samhälle. De hot som identifieras idag behöver möjligtvis inte vara hot i framtiden, därför behövs ytterligare forskning för att förbättra oberoendet och ansvarsskyldigheten.

Med den ökande användningen av teknik inom revision finns det ett behov av att utforska hur detta påverkar revisorns oberoende. Ökar till exempel användningen av artificiell intelligens och automation risken för partiskhet och ökar oberoendet, eller skapar det nya utmaningar? Revisorer står ofta inför etiska dilemman som kräver att de balanserar konkurrerande krav och skyldigheter. Vidare forskning behövs för att undersöka hur revisorer fattar etiska beslut och hur dessa beslut påverkar deras oberoende. Framväxten av nya affärsmodeller, såsom plattformsbaserade företag innebär nya utmaningar för revisorerna. Utöver det behövs vidare forskning för att undersöka hur dessa modeller påverkar revisorernas oberoende och effektiviteten av revisionsprocessen. Ett av de mest effektiva sätten att upprätthålla revisorernas oberoende är genom rotation av revisionsföretag eller revisorer. Således finns ett behov av fortsatt forskning om den komplexa och föränderliga karaktären hos revisorers oberoende. Denna praxis kan bidra till att förhindra utvecklingen av nära relationer mellan revisorer och kunder samt begränsa risken för intressekonflikter.

Källförteckning

Adams, M. B. (1994). Agency theory and internal audit. *Managerial auditing journal*, s. 5-15.

Ahmed, A., Dhull, S., & Kent, R. (2022). Non-audit services and auditor independence in stable and unstable economic conditions. *Managerial Auditing Journal*, s. 950-992.

Aktiebolagslagen, (u.å.).

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebola-gslag-2005551_sfs-2005-551

Hämtad 2023-04-28

Amalia, F. A., Sutrisno, S., & Baridwan, Z. (2019). Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?. *Journal of Accounting and Investment*, s. 5-141.

Ardillah, K., & Chandra, R. (2022). Auditor Independence, Auditor Ethics, Auditor Experience, and Due Professional Care on Audit Quality. *Accounting Profession Journal*, s. 3-12.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori - policy och praxis*. Malmö: Liber.

Backmann, R. (2001) Trust, Power and Control in Trans-Organizational Relations. *Organization Studies* 2001, s. 330-365.

DOI: <http://dx.doi.org.webproxy.student.hig.se:2048/10.1177/0170840601222007>

Bamber, E., & Iyer, V. (2007). Auditors Identification with their clients and its effect on Auditors objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, s. 5-25.

Barber, B. (1983). *The logic and limits of trust*. New Jersey: Rutgers.

Bazerman, M.H., Loewenstein, G., & Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, s. 1-9.

Bryman, A. & Bell, E. (2019). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (3 uppl.). Stockholm: Liber.

Brytting, T. (2005). *Företagsetik*. (2 uppl.). Malmö: Liber.

Carrington, T. (2023). *Revision*. (3 uppl.). Stockholm: Liber AB.

Catasús, B., Hellman, N. & Humphrey, C. (2013). *Revisionens roll i bolagsstyrningen*. Stockholm: SNS Förlag.

Clarkson, M. B. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*. s. 92-117.

Collste, G. (1996). *Inledning till etiken*. Lund: Studentlitteratur.

Cornell Law School, (u.å.).

https://www.law.cornell.edu/wex/sarbanes-oxley_act

Hämtad 2023-04-10

Daniels, B.W. & Brooker, Q. (2011) The effect of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23. s. 78-82.

<https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.03.008>

Daoust, L., & Malsch, B. (2020). When the client is a former auditor: Auditees' expert knowledge and social capital as threats to staff auditors' operational independence. *Contemporary Accounting Research*. s. 1333-1369.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory second edition*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.

De Jong, B., Hijink, S. & in 't Veld, L. (2020). *Mandatory Audit Firm Rotation for Listed Companies: The Effects in the Netherlands*, s. 2-28.

<https://doi.org/10.1007/s40804-020-00193-w>

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. (4 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Diamant, A. (2004). *Revisorns oberoende*. Göteborg: Iustus.

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

Eklöv Alander, G. (2023). Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, s. 109-130.

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori : idéer, moden, förändring*. (1 uppl.) Göteborg: Liber.

Fant, J-E. (1994). *Revisorns roll*. Helsingfors: Multiprint.

FAR, (u.å.). *Det här gör FAR*.

<https://www.far.se/om-far/det-har-gor-far/>

Hämtad 2023-05-01

FAR (2020:17). *EtikU 14 EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse – arvode begränsningar och förbjudna tjänster*.

<https://www.faronline.se/dokument/far/etiku/etiku14/>

Hämtad 2023-03-19

FAR, (u.å.). *Vad gör en revisor?*

<https://www.far.se/kunskap/branschens-yrkesroller/vad-gor-en-revisor/>

FAR, (2022). *När inträder revisionsplikt och när upphör den?*

<https://www.far.se/aktuellt/far-bloggen/2022/september/far-bloggen-om-nar-revisionsplikten-i-ntrader-och-upphor/>

FAR. (2016). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*.
<https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf>

Hämtad: 2020-03-14

Flening, B. (2003) Vad var det som egentligen hände i Enron? Och hur kommer det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid? *Balans*, 6-7, s. 27-32.

Fontaine, R., & Pilote, C. (2011). Clients preferred relationship approach with their financial statement auditor. *Current issues in auditing*, s. 815-840.

Furrer, F.. (2010). A customer relationship typology of product services strategies, s.701-716.
DOI: 10.4337/9781849803304.00044

Granath, S. (2003). Nu granskas Skandias revisorer. *Sveriges Radio*, 28 oktober
<https://sverigesradio.se/artikel/313035>

Hämtad 2023-04-19

Gordon, H. (1971). *Intervjumetodik* (3 uppl.). Stockholm: AWE/Geber

Heineman, R. A. (1984). The logic and limit of trust by Bernard Barber. *The American Political Science Review*, s. 205-210.
DOI: 10.2307/1961263

Heritage, J. (1984). *Garfinkel and ethnomethodology*. Cambridge: Polity Press.

Holme, I. & Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik - Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Howieson, B. (2013). Can Auditors Be Trusted? *Australian accounting review*, s. 296-304.
DOI: 10.1111/auar.12008

Hunt, K. H. M., Brimble, M., & Freudenberg, B. (2011). Determinants of client- professional relationship quality in the financial planning setting. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, s. 65-99.

Hwang, S., Sarath, B., & Han, S. Y. (2022). Auditor independence: The effect of auditors' quality control efforts and corporate governance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, s. 2-10.

IESBA. (2020). *Etikkod*.

<https://www.faronline.se/ezproxy.hkr.se/dokument/i/iesbasetikkod/?q=etikkoden>

Hämtad 2023-04-20

IESBA, (u.å.).

<https://www.ethicsboard.org/>

Hämtad 2023-04-04

Jacobsen, D. (2007). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Jeppesen, K. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3), s. 510–539.

<https://doi.org/10.1080/0963818983336402>

Lantz, A. (2013). *Intervjumetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Lennartsson, R. (2016). Nya revisionsberättelsen är klubbad. *Tidningen Balans*.

<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-revisionsberattelsen-ar-klubbad/>

Hämtad 2023-04-04

Luhmann, N. (2005). *Förtroende: en mekanism för reduktion av social komplexitet*.

Göteborg: Daidalos.

Marton, J., Sandell, N. & Stockenstrand, A. (2016). *Från bokföring till analys*. (4 uppl.).

Lund: Studentlitteratur.

Moberg, K., Valentin, N. & Åkersten, P. *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt*. (2017). (4 uppl.). Norstedts juridik.

Olofsson, M. (2002). *Företagande och näringsliv*.

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/motion/foretagande-ochnaringstliv_G002N306/html

Hämtad 2023-04-26

PCAOB, (u.å.).

<https://pcaobus.org/oversight/enforcement>

Hämtad 2023-04-23

Revisorsinspektionen. *Tillsyn*.

<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/>

Hämtad 2023-04-31

Revisorslagen (2001:883).

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883

Hämtad 2023-04-11

Sandström, T. (2017). *Svensk aktiebolagsrätt*. Stockholm: Wolters Kluwer.

Schlueter, J. K., & Ratzinger-Sakel, N. V. (2022). Dark Triad Personality Traits and Auditor Independence. *A Systematic Literature Review*, s. 2-40.

Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations : ideas and interests*. (3 uppl.). Sage.

SEC, (u.å.).

<https://www.sec.gov/>

Hämtad 2023-05-03

Silfverberg, G. (1992). *Etik på arbetstid*. Stockholm: FA-rådet.

Sinclair, H. (2016). Sveriges revisorer har nyckeln till framtiden. *Tidningen balans*.

<http://www.tidningenbalans.se/debatt/sveriges-revisorer-har-nyckeln-till-framtiden/>

Hämtad 2023-04-16

Stead, W.E., Worell, D.L. & Stead, J.G. (1994). *An integrative model for understanding and managing ethical behaviour in business organisations*. Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd.

Svenning, C. (2003). *Metodboken*. Malmö: Prinfo.

SVT Nyheter, (2022). *Det här är Wirecard skandalen*.

<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/60-sekunder-wirecard-skandalen-deutsche-bank-tyskland>

Hämtad 2023-04-18

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

Trohammar, C. (2004). *FARs revisionsbok*. Stockholm.

Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur.

Van Dick, R. (2001). Identification in organizational contexts: linking theory and research from social and organizational psychology. *International Journal of Management Reviews*, s. 55-81.

Bilaga 1.

Intervjuguide

Ålder:

Yrkestitel:

Antal yrkesverksamma år:

Oberoende och hot

1. Hur länge har du arbetat som revisor?
2. Vad har du för utbildning?
3. Hur definierar du revisorns oberoende och vilken betydelse har det i revisionsprocessen?
4. Kan du identifiera 3-4 hot mot revisorns oberoende?
5. Vilka utmaningar har du upplevt i arbetet med att upprätthålla revisorns oberoende i praktiken?
6. Anser du att en revisors erfarenhet är en faktor som kan påverka oberoendet?

Yrkesrelationer

7. Hur viktigt är det att ha en god relation med en kund för att kunna utföra revisionen?
8. Var går gränsen mellan yrkesmässig- och vänskaplig relation?
9. Vad är problemet med att granska bolag man inte är oberoende till?
10. Hur påverkar omgivningens förväntningar och åsikter ditt oberoende i ditt arbete?

Korruption och regelverk

11. Kan man hävda att revisorns oberoende begränsar korruption?
12. Vad är en positiv konsekvens av att man avskaffar oberoendet?
13. Tycker du att det borde finnas fler regelverk för att upprätthålla revisorns oberoende intakt?