



EKONOMI-
HÖGSKOLAN

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT22

Revisorn och den oberoende relationen till klienten

Författare:

Björkman, Gabriel

Holmqvist, Julius

Wittgren, Emil

Handledare: Nikos Macheridis

Förord

Detta är en kandidatuppsats för Ekonomie kandidatprogrammet på Lunds universitet. Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Nikos Macheridis som varit till stor hjälp i vårt skrivande av denna uppsats. Även olika oppositionsgrupper som gav förslag på förbättringspunkter under seminarier har varit till stor hjälp.

Lund, Juni 2022

Gabriel Björkman

Julius Holmqvist

Emil Wittgren

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Revisorn och den oberoende relationen till klienten.

Seminariedatum: 3/6-2022

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i redovisning, 15 högskolepoäng.

Författare: Gabriel Björkman, Julius Holmqvist & Emil Wittgren

Handledare: Nikos Macheridis

Fem nyckelord: Revisor, oberoende, opartiskhet, objektivitet, självständighet.

Forskningsfråga: Hur arbetar revisorer med att upprätthålla sitt oberoende inom revisionsbranschen?

Syfte: Att studera hur svenska revisorer förhåller sig till oberoendet inom revisionsyrket och hur de jobbar med att upprätthålla oberoendet.

Metod: Studien har riktat sig till auktoriserade och godkända revisorer och dessa har intervjuats genom en surveyundersökning online. Där har de fått svara på frågor om oberoende i olika former.

Teoretiska perspektiv: Revisionsprofessionen, Oberoendet, Hot mot oberoende, Revisorslagen & Analysmodellen.

Resultat: Studien visade att revisorer ansåg oberoende vara ett viktigt ämne. Studien visar att revisorer bryr sig om att upprätthålla oberoende och arbetar mot detta mål aktivt med hjälp av bland annat internutbildningar, analysmodellen samt dokumentation. Revisorer har också delgivit att det i vissa lägen uppstår situationer där oberoende är svårt att upprätthålla.

Slutsats: Oberoendet kan upprätthållas i branschen till en hög grad. Oberoendet säkerställs genom kontinuerliga riskanalyser och objektiva ställningstaganden. Det finns observerbara risker men dessa är revisorerna medvetna om och tar i beaktning i revisionsarbetet.

Abstract

Title: The Auditor and the Independent Relationship with the Client.

Seminar date: 3/6-2022

Course: FEKH69, Bachelor Degree in Accounting, Business Administration, 15 UPC.

Authors: Gabriel Björkman, Julius Holmqvist & Emil Wittgren

Advisor: Nikos Macheridis

Key words: Auditor, Independence, Impartiality, Objectivity, Autonomy.

Research question: How do auditors maintain their independence in the auditing industry?

Purpose: To study how Swedish auditors relate to independence in the auditing industry and how they work with maintaining independence.

Methodology: The study has been targeted towards authorized and approved auditors and these have been interviewed through an online survey. In the survey, they have been given questions about independence in various forms.

Theoretical perspectives: The Audit profession, Independence, Threats against Independence, The Auditors Act & Analysmodellen.

Results: The study suggested that auditors consider independence to be a key element in their work. Auditors care about maintaining independence and work actively to achieve this goal through internal training, analysmodellen and documentation. Auditors also stated that there are some situations where independence is hard to maintain.

Conclusion: Independence can be maintained in the industry to a high degree. Independence is being maintained through continuous risk analysis and an objective approach. There are observable risks, this is however acknowledged by the auditors and something they consider while exercising their profession.

Innehållsförteckning

1 Introduktion	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problematisering	7
1.3 Frågeställning	9
1.4 Syfte	9
1.5 Avgränsningar	9
1.6 Uppsatsens struktur	9
2 Metod	11
2.1 Valet av teoretisk ansats	11
2.2 Övergripande forskningsdesign och strategi	11
2.3 Litteratur- och datainsamling	12
2.3.1 Litteraturgenomgång	12
2.3.2 Empirisk datainsamling	12
2.3.2.1 Enkätens utformning och kritik	13
2.3.2.2 Pilotstudie	14
2.4 Datainsamling och urval	14
2.4.1 Bortfallsanalys	15
2.5 Reliabilitet och validitet	16
2.5.1 Reliabilitet och replikerbarhet	16
2.5.2 Validitet	16
2.6 Tillvägagångssätt vid analys av empiri	17
3 Teoretisk referensram	18
3.1 Professionen	18
3.2 Oberoendet	19
3.3 Hot mot oberoendet	20
3.3.1 Finansiellt betydelsefulla klienter	20
3.3.2 Rådgivning	21
3.3.3 Revisorsrotation	21
3.3.4 Anknytning till revisionsbyrån	22
3.4 Institutionalialia	22
3.4.1 Revisorslag (2001:883)	22
3.4.2 Analysmodellen	24
3.4.2.1 Egenintressehot	25
3.4.2.2 Självgranskningshot	25
3.4.2.3 Partställningshot	25
3.4.2.4 Vänskapshot	25
3.4.2.5 Skrämselhot	25
3.4.3 Valet av analysmodellen	26

4 Empiri	27
5 Analys	34
5.1 Upprätthållande av oberoende	34
5.2 Hot mot oberoende	36
5.3 Hantering av bolag beroende på storlek	38
5.4 Rådgivning och revision	39
5.5 Möjliga förbättringspunkter inom revisionsbranschen	40
6 Slutsats och diskussion	41
6.1 Slutsats	41
6.2 Diskussion	43
Referenslista	46
Bilaga 1	50

1 Introduktion

1.1 Bakgrund

Nedan följer den EU-lagstadgade definitionen av revisionsbranschens syfte:

“Lagstadgade revisorer och revisionsföretag har genom lag anförtrotts uppdraget att utföra lagstadgad revision av företag av allmänt intresse i syfte att öka allmänhetens förtroende för sådana företags årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisningar. Lagstadgade revisionens funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar de finansiella rapporternas integritet och effektivitet. Lagstadgade revisorer fullgör således en särskilt viktig samhällelig uppgift.” (EU, 2014).

Av ovanstående definition av revisionsbranschens syfte följer att revisorn har en viktig roll i samhället som bidrar till ordning och stabilitet på marknaderna. För att revisorer på ett adekvat sätt ska kunna genomföra sina uppdrag krävs att revisorn förblir oberoende. I enlighet med 20§ Revisorslag (2001:883) ska revisionsverksamhet genomsyras av opartiskhet, självständighet och objektivitet. Definitionen av oberoende som denna studie använder sig av är följaktligen opartiskhet, självständighet och objektivitet.

Ett av de mest omtalade exemplen på oberoenderegleringens praktiska betydelse är från USA, nämligen Enron-skandalen (Diamant, 2004). Diamant (2004) beskriver att ett skäl till energibolagets överraskande kollaps var att revisorerna ej agerat tillräckligt kraftfullt. Detta handlade om att det fanns starka obereonndehotande relationer mellan revisorerna i fråga och Enron som påverkade den rådgivning revisorerna lämnat (Diamant, 2004).

Ytterligare ett exempel där revisorer har tappat sin oberoende ställning är bland annat Bröderna-Lehman-kraschen 2008. Ernst & Young misslyckades i sitt professionella agerande genom att inte ta med i sin revisionsberättelse att Lehman Brothers var skyldiga att återköpa värdepapper av transaktioner med Repo 105 och Repo 108 (Burke, 2019). Genom återköp av värdepapper kunde Lehman Brothers presentera en balansräkning som inte var representativ för bolagets faktiska finansiella ställning, då utlånanndet av värdepapper redovisades som

försäljning av tillgångar istället för lån (Burke, 2019). Lehman-Brothers konkurs var en avgörande faktor i den amerikanske lågkonjunkturen som varade från december 2007 till juni 2009 (Johnson & Mamun, 2012). Flertalet banker och finansiella institut har gått i konkurs eller blivit räddade av regeringar på ett globalt plan sedan början av den finansiella krisen 2007 (Jin, Kanagaretnam & Lobo, 2011). Vidare menar författarna att dessa misslyckandena likväl som de stora nedskrivningarna av lån i bankväsendet kom som en överraskning för den finansiella industrin och lagstiftare.

1.2 Problematisering

Valfri revision för svenska företag kan spåras tillbaka ända till ungefär år 1650 (Öhman och Wallerstedt, 2012). Det var dock ej reglerat förrän 1895 då Aktiebolagslagen tillskrev att ett aktiebolag måste anställa åtminstone en revisor för maximalt 2 år (Öhman och Wallerstedt, 2012). Öhman och Wallerstedt (2012) skriver att om en revisor felrepresenterade det som granskades eller om man medvetet agerat felaktigt var dessa enskilt ansvarig för skadorna som orsakats. Aktiebolagslagen tog dock inte upp revisorns oberoende. Svenska revisorssamfundet (SRS) bildades 1899 och där samlades personer med goda kunskaper inom revision för att diskutera ämnet på heltid (Öhman & Wallerstedt, 2012). Senare, år 1923, grundades Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) vilket var en konkurrerande förening till SRS där medlemmarna inte bara arbetade med revision på heltid, utan även hade en universitetsutbildning inom revision (Öhman & Wallerstedt, 2012).

Framväxten av revision i Sverige under 1800-talet och tidigare delen 1900-talet belyste ej vikten av oberoende utan det var först efter bildandet av FAR 1923, men framförallt Kreugerkraschen 1932 som bidrog till insikten att tydliga regleringar av revision är nödvändiga (Öhman & Wallerstedt, 2012). Vidare skriver författarna att i efterdyningarna av Kreugerkraschen uppdagades att den ansvarige revisorn inte ens bemödat sig med att genomföra en revision utan enbart signerat revisionsberättelsen. Följaktligen blev den ansvarige revisorn, Anton Wendler, arresterad (Öhman & Wallerstedt, 2012). Kreugerkraschen tydliggjorde att regleringar avseende oberoende var nödvändiga och 1933 formulerade medlemmarna i FAR en etisk kod för hur revisorer ska förhålla sig (Öhman & Wallerstedt, 2012). Vidare skriver författarna att denna kod reviderades ett flertal gånger och resulterade i en slutgiltig produkt 1942 med 15 riktlinjer avseende professionen, oberoende

och prissättning. Detta var således en viktig milstolpe inom revision och bidrog till ett ökat förtroende för professionen (Öhman & Wallerstedt, 2012).

Oberoende är alltså en klassisk revisorsfråga som diskuterats länge (Moberg, 2006) och frågan har funnits lika länge som revisionen själv (FAR, 2006). Revisionen har en betydande roll för ägare samt andra intressenter som kreditgivare, kunder, leverantörer, anställda samt kommun och stat (FAR, 2006). Ett internationellt begrepp för detta är att en revision sker i "the public interest" (FAR, 2006). Eklöv (2019) skriver att revision brukar kallas för ett bestyrkandeuppdrag. Här nämner författaren att det finns tre olika parter: en revisor, en ansvarig part och användarna av den granskade rapporten. Bestyrkandeuppdraget sker för användarens räkning där revisorns granskar och uttalar sig om den ansvariga partens information (Eklöv, 2019). Då revisorer har erhållit stort förtroende från samhället gällande granskningsfunktionen tillkommer således etikregler att förhålla sig till och en av dessa är att förbli oberoende (Eklöv, 2019). En revisors oberoende är medel för att garantera revisionens kvalitet vid sidan av revisorns yrkeskompetens (Moberg, 2006). Moberg (2006) fortsätter och beskriver att då själva syftet med revisionen är att skapa förtroende för finansiell information är det förutsatt att revisorn kan utföra uppdraget oavsett dennes relation till den ansvariga utgivaren. Moberg (2006) uttrycker förhållandet som att revisorsinstitutets berättigande vilar på oberoendekravet. En brist av oberoende skulle alltså skapa problem och skada professionen som helhet. Detta gör att ämnet är relevant att undersöka och därför ämnar studien att utforska hur den svenska revisionsbranschen fungerar i förhållande till oberoendekraven.

Det finns många tidigare studier som behandlar revisorn och oberoendet och hur oberoendet påverkas i olika situationer samt vilka hot som kan resultera i att oberoendet äventyras. Det är som tidigare nämnt ett gammalt begrepp som reglerades så tidigt som 1933 med bildandet av FAR:s etiska koder vilket gör att det är ett väl omskrivet ämne. Adam Diamant (2004) behandlar ämnet revisorns oberoende och hur den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion ser ut. Krister Moberg (2006) har skrivit en liknande bok där uppbyggnaden av den svenska regleringen av bolagsrevision presenteras. Dessa två verk är välkända inom ämnet som teoribildande böcker men tar ej upp exempel från praktiken där dessa revisionsstandarder tillämpas. Johanna Sylvander (2020) har publicerat en nyare bok som behandlar förhållandet mellan professionalism och oberoende i Sverige. Även här saknas praktiska exempel. Vid internetsökningar i olika databaser kan man även se en brist på

praktiska studier som utforskar hur svenska revisorer arbetar med bibehållandet av en oberoende ställning och vilka möjliga hot som existerar i revisorns arbetsmiljö.

Författarna till denna undersökning har identifierat ett kunskapsgap i tidigare forskning i form av brist på praktiska studier på hur svenska revisorer ser på oberoende samt hur de arbetar med att upprätthålla oberoende och vilka hot som finns. Denna studie ämnar således att bidra till denna kunskapslucka genom en enkätundersökning. Undersökningen riktar sig till svenska, godkända respektive auktoriserade revisorer och hur de ser på och förhåller sig till oberoende.

1.3 Frågeställning

Frågeställningen som denna uppsats syftar att besvara lyder:

Hur arbetar svenska revisorer med att upprätthålla sitt oberoende inom revisionsbranschen?

1.4 Syfte

Syftet med detta arbete är att studera hur svenska revisorer förhåller sig till oberoendet inom revisionsyrket och hur de jobbar med att upprätthålla oberoendet. Genom deras ställningstaganden kommer olika situationer att analyseras och om dessa påverkar oberoendet.

1.5 Avgränsningar

Studien avgränsas genom att enbart svenska bolag som opererar inom revisionsbranschen studeras. Ingen avgränsning gällande storlek på företag har gjorts utan såväl stora som små bolag ingår i studien. Ytterligare en avgränsning som gjorts är att enbart bolag från allabolag.se har studerats. Således, om ett bolag inte står med i listan har det heller inte ingått i studien. Vidare har en del bolag från allabolag.se inte haft någon hemsida och därmed har inte kontaktuppgifter kunnat erhållas och således har bolagen exkluderats ur studien.

1.6 Uppsatsens struktur

Den inledande delen av denna uppsats ämnade att sätta in läsaren i ämnet, beskriva studiens syfte och frågeställning samt redogöra vad lagen säger om ämnet. I metodavsnittet redovisas hur insamling av data genomförts. Här diskuteras bland annat forskningsdesign, urval,

bortfall, reliabilitet och validitet. I teoriavsnittet presenteras den teoretiska referensram som har lagt grunden för uppsatsen. I empirin presenteras den datainsamling som gjorts via de utsända frågorna. Analysavsnittet i denna uppsats syftar till att integrera de svar som erhållits med den teori som presenterats tidigare. Sista avsnittet ämnar redogöra för slutsatser samt en diskussion som besvarar frågeställningen.

2 Metod

2.1 Valet av teoretisk ansats

I denna studie kommer en deduktiv ansats att användas. Den deduktiva teorin innebär att man utgår från det man redan vet inom ett specifikt område, dvs teorier, när man inleder datainsamlingsprocessen (Bryman och Bell, 2017). Teorin styr alltså vår datainsamlingsprocess. Den här ansatsen passar denna studie eftersom den teoretiska referensramen ska försöka jämföras med verkligheten. Standarder gällande oberoende kommer att testas och en undersökning om de faktiskt har en stor inverkan och hur det fungerar i revisionsarbetet kommer att ske.

2.2 Övergripande forskningsdesign och strategi

Denna studies övergripande metod är att utforska hur revisorer arbetar på ett praktiskt plan med sitt förhållande till klient. En enkät med öppna frågor, en typ av e-intervju, som skickas ut via E-mail till revisorer kommer att användas. Valet av utskick till just revisorer och inte till klienter gjordes på grund av att revisorn har vetskapen om hur företag arbetar med oberoende samt antagligen är mer benägna att tala om situationer med större risk för bristande oberoende. Om en företagsledning hos det granskade företaget sätter press på en revisor är ledningen antagligen ej positivt inställda att berätta vad de gjort. Som hjälpmedel används Google formulär där respondenterna enkelt kan fylla i sina svar. Motiveringen till detta hjälpmedel var dess användarvänlighet. Frågorna som ställs är presenterade i bilaga 1. Dessa är öppna frågor där respondenten fritt får uttrycka sig på frågan. Empirisk data som samlas in kommer vara av kvalitativ art och görs med revisorer som är verksamma inom revisionsyrket. Den teoretiska datainsamlingen som används för teori och bakgrund sker genom sökning av vetenskaplig litteratur.

Forskningsdesignen i denna studie är en tvärsnittsdesign. Detta innebär att en insamling av data från mer än ett fall kommer göras vid en viss tidpunkt (Bryman & Bell, 2017). Bryman och Bell (2017) påstår att forskare som använder tvärsnittsdesign är i behov av variation vilket kan exempelvis avse organisationer och individer. Detta behov kan bara säkerställas genom att studera flera fall (Bryman & Bell, 2017). Bryman och Bell (2017) beskriver att man i en tvärsnittsstudie samlar in information om variabler som är intresseväckande vid

samma tillfälle. Motiveringen till denna design är att en dagsaktuell bild av revisorns oberoende ska granskas. Flera personer ska intervjuas för att kunna få variation och utvinna typer av empiriska samband för att kunna dra slutsatser.

Studien kommer alltså genomföras genom en surveyundersökning online. När det gäller intervjudesign menar Bryman och Bell (2017) att det råder osäkerhet om surveyundersökningar med öppna frågor ska kvalificeras som strukturerade intervjuer eller som enkäter då man kan se inslag av båda metoderna. Bryman och Bell (2017) skriver att vid intervjuer online måste utfrågning ske synkront eller asynkront. De synkrona utfrågningarna sker i realtid medan de asynkrona ej äger rum i realtid (Bryman & Bell, 2017). Denna enkät är klassificerad som asynkron då intervjupersonen ej frågas ut direkt genom digitala kommunikationsmedel. Motivering till tillvägagångssättet var komplikationen av att bestämma tider med revisorer. Denna uppsats skrivs under våren vilket innebär högsäsong för granskningar av årsredovisningar. Således blir det mer flexibelt, både för författarna och för intervjupersonerna, att svara via mail när de är tillgängliga.

2.3 Litteratur- och datainsamling

2.3.1 Litteraturgenomgång

Inspiration av teoretiskt material kommer från tidigare kurser samt tidigare uppsatser som är publicerade på DIVA. Datainsamling för teorier och annat vetenskapligt material gjordes genom informationssökningar på såväl Lunds universitets egna databas LUBsearch som Google scholar. Detta gjordes med sökord som exempelvis “auditor independence” och “auditor”. Även böcker har använts för teoretisk datainsamling. Lagstiftning som samlats in har skett med hjälp av “riksdagen.se” samt FAR:s samlingsvolym 2021. Under arbetets gång har ett kritiskt förhållningssätt applicerats i valet av artiklar och böcker. Samtliga källor är från vetenskapliga artiklar och böcker som är relevanta i tiden.

2.3.2 Empirisk datainsamling

Datainsamling för empirin genomförs genom surveyundersökning online med revisorer för att på ett mer praktiskt plan fastställa hur revisorer arbetar med att bibehålla sitt oberoende. Intervjufrågorna är utformade så att man på ett erforderligt sätt får en inblick i revisorernas förhållningssätt gentemot de bolag de granskar. Både respondenterna samt företagen i studien

är anonyma då oberoende är ett känsligt ämne inom revisionsbranschen. Anonymitet skyddar intervjupersonerna när de eventuellt nämner brister om revisionen. Företagen som medverkar i studien kan även ta skada om uppgifter som behandlar oberoende publiceras. För att testa effektiviteten på frågorna kommer en pilotstudie att göras innan de riktiga intervjuerna infaller. Denna skrivs mer om i punkt 2.3.2.2 Pilotstudie.

2.3.2.1 Enkätens utformning och kritik

Enkätens utformning är av stor vikt för att erhålla empiri som är relevant för frågeställningen. För att få så precisa svar som möjligt analyserades tidigare studiers enkätfrågor. Efter noggrant övervägande och studerande av tidigare enkäter samt vilka svar dessa erhöll påbörjades konstruerandet av denna studies frågeformulär. Frågorna i studiens formulär är öppna frågor för att erhålla så uttömmande och kvalitativa svar som möjligt. Totalt antal frågor i enkäten var 15 stycken och kan ses i bilaga 1. Frågorna grundade sig i frågeställning där det undersöks hur svenska revisorer arbetar med oberoendearbetet. Frågorna 1-3 är inledande frågor om vilka respondenterna är och hur länge de jobbat inom revision. Fråga 4-8 är alla direkt kopplade till hur man arbetar med oberoende. Fråga 9-12 behandlar relationen mellan revisorn och klienten. Fråga 13-14 syftar till att ge en inblick i hur revisorer ser på rådgivning i samband med revision. Den avslutande frågeställningen ger respondenterna möjligheten att presentera förslag på hur man vidare kan arbeta för att stärka oberoendet.

Huruvida frågeformulärets utformningen är optimal eller ej går att diskutera. I retroperspektiv går det att konstatera att fråga 10 gällande om revisorn arbetar med större eller mindre klienter är en fråga av mer kvantitativ art medan studien är av mer kvalitativ art; detta gör att frågans relevans går att ifrågasätta. Därtill kan man konstatera utifrån de svar som erhöles att fråga 13 och fråga 14 är måhända alltför snarlika då en del av respondenterna har på fråga 14 hänvisat till sitt svar i fråga 13. Det går även att diskutera om valet av enkät var rätt väg att gå för att samla in data. Ur ett praktiskt perspektiv ansågs valet att genomföra en enkätundersökning som mer lämplig än fullskaliga intervjuer då våren är högsäsong för revisorer och deras tid för intervjuer är begränsad. Dock är författarna till studien medvetna om att intervjuer, på ett teoretiskt plan, är mer lämpade för denna typen av studier då det öppnar upp för diskussioner kring ämnet och man erhåller en mer nyanserad bild.

2.3.2.2 Pilotstudie

Enligt Bryman & Bell (2017) är en pilotstudie önskvärd innan man genomför den egentliga enkätundersökning, dels för att säkerställa att frågorna fungerar men även för att fastställa att undersökningen bli bra i sin helhet. Författarna poängterar vidare relevansen av en pilotstudie vid enkätundersökning då det inte finns en intervjuperson på plats som kan hantera eventuella missförstånd. Pilotstudien skickades ut till en revisor med 10 års erfarenhet av extern revision på Riksrevisionen samt tre års erfarenhet som internrevisionschef på Försvarets Materielverk (FMV). Detta genomfördes innan den riktiga undersökningen för att fastställa huruvida frågorna som ställdes vara lämpliga för studien eller om de behövdes redigeras eller bytas ut. Efter pilotstudiens genomförande drogs slutsatsen att en fråga var irrelevant och togs därmed bort. Denna fråga ansågs enbart relevant för pilotstudien då den erbjöd en möjlighet att komma med kritik eller förslag på ändringar av frågeformulärets utformning. Ytterligare en fråga reviderades för att tydliggöra att motivering till svaret önskades.

2.4 Datainsamling och urval

Revisorerna som intervjuas i den här studien kommer från alla typer av revisionsbyråer. Valet av dessa gjordes genom en observationen över revisionsföretag på företaget "allabolag.se" hemsida. Företaget som driver hemsidan samlar in företagsinformation genom en granskning när ett bolag lämnat in sin årsredovisning (Allabolag, 2022). En överskådlig bild av revisionsbyråer kunde enkelt hittas här vilket underlättade företagssökningen. Inga avgränsningar om revisionsbolagens storlek gjordes.

Urvalet av revisorer skedde genom ett så kallat bekvämlighetsurval. Bryman och Bell (2017) skriver att ett bekvämlighetsurval består av personer som är tillgängliga för forskaren vid just ett tillfälle. Till en början var tanken att använda ett fokuserat urval på "the big four" inom revision men detta övergavs vid insikten av att dessa stora revisionsbolag var svåra att kontakta för intervjuer. Istället användes listan över revisionsbolag på allabolag.se där mail skickades ut till revisorer på valda företag. På allabolag.se erhöles en lång lista av revisionsbolag. Listans översta bolag var det första bolag som kontaktades och därefter kontaktades nästkommande bolag i listan. Sammanlagt kontaktades 117 bolag och denna process upprepades till dess att 428 mail skickats ut till individuella revisorer.

Sökningsverktyget Google användes för att hitta företagens hemsidor och därigenom kontaktinformation till auktoriserad respektive godkända revisorer.

När frågorna skickades ut (3/5 - 2022) fanns det 3010 kvalificerade revisorer i Sverige (Revisorsinspektionen, 2022). Detta utgör således studiens population. Ur denna population har sedermera 428 revisorer kontaktas, vilket utgör studiens urval (14% av populationen).

Totalt sett har alltså 428 revisorer kontaktats. Av dessa revisorer är samtliga antingen auktoriserade eller godkända revisorer. Svarsfrekvensen var väldigt låg och endast 24 svar erhöles, vilket ger en svarsfrekvens på 5,6%. Det stora bortfallet diskuteras i punkt 2.4.1 Bortfallsanalys. Intervjufrågorna är utformade för att få information och kännedom om hur olika revisorer inom branschen uppfattar sin oberoendestatus samt vilka konsekvenser de själva anser kan uppstå om man är oförmögen att upprätthålla oberoende mot klient. Dessa frågor ställs då studiens syfte är att studera hur dagens revisorer arbetar med upprätthållandet av oberoende. Intervjufrågorna återfinns i bilaga 1.

2.4.1 Bortfallsanalys

Det stora bortfallet på 404 av 428 utskick (94,4%) påverkar studien på ett negativt sätt. Studien blir ej representativ för en hel population om det finns en låg svarsfrekvens i urvalet. Enligt Bryman och Bell (2017) är en av de största begränsningar för enkäter ett ganska stort bortfall. Vidare nämner de att det finns en större uppfattning av att surveyenkäter online ger större bortfall än de via post. Det finns flera faktorer som gör dessa typer av enkäter svårare att genomföra (Bryman & Bell, 2017). E-postadresser är ofta mer kortlivade än vanliga postadresser, personer har fler e-postadresser samt i vissa situationer kan det finnas en dator men flera användare (Bryman & Bell, 2017). Svarsfrekvensen på 5,6% var lägre än önskvärt för att studien ska fungera utifrån ett vetenskapligt perspektiv. Risken för fel och skevheter ökar med ett högre bortfall om man ej kan påvisa att de som besvarar en enkät skiljer sig från de inte som gjort det (Bryman & Bell, 2017). Dock är frågorna upplagda som kvalitativa frågor vilket gör att bortfallet inte påverkar studien i samma utsträckning som det hade gjort ifall frågorna var av kvantitativ art.

2.5 Reliabilitet och validitet

2.5.1 Reliabilitet och replikerbarhet

Begreppet reliabilitet, eller tillförlitlighet, handlar om hur resultaten från en undersökning blir samma om den skulle genomföras igen eller om studien påverkas av slumpmässiga faktorer (Bryman & Bell, 2017). Det stora bortfallet skadar studiens reliabilitet då ett lägre antal svar bidrar till stor osäkerhet gällande hur representativa svaren är. Om studien skulle återupprepas är det inte garanterat att samma slutsatser kommer att kunna dras. Ett annat kriterium i forskningssammanhang som liknar reliabilitet är replikerbarhet (Bryman & Bell, 2017). Bryman och Bell (2017) förklarar att forskare ibland vill replikera undersökningar för att exempelvis testa om ett ursprungligt resultatet var en slump eller ej. För att replikera undersökningar måste undersökningen vara replikerbar, den ska vara möjlig att upprepa (Bryman & Bell, 2017). Studiens som gjorts uppfyller detta krav av replikerbarhet. Det är ingen svår process att etablera frågor och försöka kontakta olika revisorer för svar. Således är det enkelt för framtida studier att utföra och testa denna undersökning igen.

2.5.2 Validitet

Validitet är ett forskningskriterie där det handlar om en bedömning av slutsatser som framkommit från undersökningen och huruvida dessa hänger ihop eller ej (Bryman & Bell, 2017). Syftet med studien är att redogöra, på ett övergripande plan, hur företag arbetar med att upprätthålla oberoendet och hur revisorer ser på begreppet. Frågorna är lämpliga avseende detta då det tas upp frågor om exempelvis gåvor, hur ofta man roterar revisorer samt internutbildningar. Olika perspektiv som berör oberoendearbetet tas upp vilket är väl sammanhängande med studiens syfte.

En aspekt som skadar validiteten i studien är att frågor ej ställs till klienter utan endast till revisorer. Detta hade kunnat ge ett annat perspektiv på den oberoende relationen mellan revisor och klient. Perspektivet hos en klient är dock väldigt känsligt och en klient är med största sannolikhet inte lika villig att öppna upp sig om handlingar denne begått för att influera en revisor, då detta kan skada dennes anseende.

2.6 Tillvägagångssätt vid analys av empiri

Vid analysen av empirin kommer den teoretiska referensramen appliceras på den empiriska datan. Detta genom att först summera de svar som erhållits, på varje enskild fråga, för att få en överskådlig bild. Därefter jämförs dessa svar med revisionsstandarder och lagregleringar som presenteras i teorin. Analysen ska bidra med kunskap som besvarar studiens frågeställning: *Hur arbetar svenska revisorer med att upprätthålla sitt oberoende inom revisionsbranschen?* Valet av teoretisk referensram gjordes utifrån den direkta koppling som finns mellan oberoendearbete och lagstiftning.

3 Teoretisk referensram

3.1 Professionen

I 9 kap. 1§ Aktiebolagslagen (2005:551) beskrivs ett aktiebolags skyldighet att ha revisor. Där står det att ett aktiebolag ska ha minst en revisor om inget annat följer av paragrafen. Vidare står det i 9 kap. 3§ Aktiebolagslagen (2005:551) att revisorns uppgift är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt den verkställande direktören och styrelsens förvaltning. Detta ska ske med skepticism och vara så ingående och omfattande som god redovisningssed kräver. Diamant (2004) skriver att revisionen ska uppfattas som en kontroll som ska säkra skötseln av en verksamhet. Vidare fortsätter Diamant (2004) att revisionen handlar om ett kommunikationsbehov, det ska finnas en mottagare och en avsändare av informationen. Det är således av intresse att veta vem som är revisionens mottagare för att kunna säkerställa deras informationsbehov (Diamant, 2004).

Vanliga externa intressenter som påverkas av revisorns arbete är: aktieägare, borgenärer, anställda, den breda allmänheten, utbildningsanstalter samt de granskade bolagens funktionärer (Diamant, 2004). Författaren presenterar olika intressenters relation till revisorn genom att:

- Aktieägare, kreditorer, anställda och samhället i stort har ett behov av en kontrollmekanism som granskar finansiella dokument och ser till att dessa är korrekt presenterade. Detta eftersom investerare, långgivare, löntagare och samhällsmedborgare tar beslut grundade på de finansiella rapport som revisorn granskar.
- Aktieägare, företagsledning, kreditorer, anställda, utbildningsanstalter och samhället i stort har ett intresse i utformandet av redovisningsregler och redovisningsmetoder då detta påverkar framställandet av finansiella rapporter och även i förlängningen hur granskningen av dessa rapporter sker.
- Aktieägare, kreditorer, anställda och samhället i stort har ett behov av granskning avseende styrelse och VD för att säkerställa att de uppfyller sina åtaganden gentemot såväl ägarna som övriga intressenter.

Eftersom många intressenter är direkt beroende av den kvalitetsgranskning som revisorer genomför är det av största vikt att denna granskning sker enligt de bestämmelser och lagar som styr revisionen (Diamant, 2004). Revisorer erhåller sin status och position genom sin utbildning, sitt professionella agerande och de standarder som styr agerandet. Det är framförallt dessa standarder som revisorerna kan luta sig på för att stå emot påtryckningar från klienter. Däremot är revisorn i underläge gentemot sin klient vid en eventuell tvist (Gul, 1991; Emby & Davidson, 1998). Anledningen till detta underläge är att revisorn är utbyttbar då det är en konkurrenskraftig bransch, där andra revisionsbyråer erbjuder likvärdiga tjänster (Goldman & Barlev, 1974; Gul, 1991). Således kan revisorn behöva göra ett val - följa de standarder som reglerar arbetet eller vara tillmötesgående gentemot klientens önskemål (Goldman & Barlev, 1974). Enligt Chi och Pan (2021) består den externa revisionen primärt av att försäkra att företaget klarar av att följa de redovisningsstandarder som finns samt försäkra att kvaliteten på årsredovisningen är hög.

3.2 Oberoendet

En av grundpelarna för att revisionen ska kunna leva upp till sitt syfte är att revisorer agerar oberoende mot kund. Diamant (2004) skriver att i den nuvarande svenska revisorsregleringen används inte just begreppet oberoende. Rent lexikalt innebär dock oberoendebegreppet att någon är självständig från någon annan (Diamant, 2004). I 20§ Revisorslag (2001:883) står det att en revisor ska utföra sina uppdrag inom revisionsverksamheten med opartiskhet, självständighet och objektivitet i ställningstaganden. Revisorslag (2001:883) 20§ nämner även att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorn kan upprätthålla dessa kriterier. Frågan blir således vilket samband som existerar mellan begreppet oberoende och lagens krav (Diamant, 2004). Diamant (2004) menar att en naturlig utgångspunkt bör vara att begreppet innebär att den granskande revisorn värnar om opartiskhet, objektivitet och självständighet. Författaren utgår från att oberoende ska ses som de krav på revisorn för att denne ska uppnå den lagstadgade opartiskheten, objektiviteten och självständigheten. Denna definition av oberoende är den definition studien använder sig av.

Enligt Diamant (2004) och Moberg (2006) finns det två aspekter gällande revisorns oberoende som de benämner *independence in fact* och *independence in appearance*. *Independence in fact* är revisorns faktiska agerande och oberoende vilket kan vara svårt för utomstående att se, utan handlar om revisorns inställning till sitt uppdrag. Detta medför att det är besvärligt att påvisa faktiskt oberoende då det kräver att man följer revisorns arbete

under en längre period (Diamant, 2004). *Independence in appearance* är däremot åskådligt för omvärlden då det handlar om hur revisorn uppfattas av utomstående. Författaren menar att vikten av att uppfattas som oberoende är essentiell för professionen som helhet då revisorer är direkt beroende av att allmänheten uppfattar dem som oberoende så att inte deras objektivitet går att ifrågasätta (Diamant, 2004). Det är således viktigt för revisorn att vara oberoende men icke desto mindre är det viktigt att uppfattas som oberoende av intressenter (Diamant, 2004).

3.3 Hot mot oberoendet

Revisorns oberoende är ett hett ämne som flera tidigare forskare har dissekerat (Chi & Pan, 2021; Tepalagul & Lin, 2015). Studien av Tepalagul och Lin är en litteraturöversikt som primärt behandlar revisorns oberoende och kvaliteten i revisionen. Författarna analyserar tidigare forskning utifrån de fyra stora hoten mot oberoende, nämligen; 1) finansiellt betydelsefulla klienter, 2) Rådgivning, 3) Revisorsrotation och 4) Anknytning till revisionsbyrån.

3.3.1 Finansiellt betydelsefulla klienter

Revisorns arvode erhålls från de företag som revisorn granskar. Därigenom ökar risken att falla för påtryckningar från finansiellt betydelsefulla klienter, vilket därmed också påverkar oberoendet negativt (Tepalagul & Lin, 2015). Författarna påpekar dock att önskan om att undvika rättstvister och skadat rykte kan motverka den effekt som betydelsefulla klienter har, vilket resulterar i att oberoendet förblir starkt.

Wright och Wright (1997) har i sin studie funnit att revisorer är mer benägna att avstå från revisionsändringar gällande större klienter. Likaså kom Krishnan och Krishnan (1996) fram till att revisorer är mindre benägna att delge en *Qualified audit opinion* (QAO) när så är motiverat gällande större klienter. QAO är ett revisorsutlåtande som menar att de finansiella utlåtandena från ett bolag är representativt presenterade med undantag för ett enskilt område (Cheng & Kwak, 2017). I linje med detta har även Blay och Geiger (2013) funnit att högre revisorsarvode medför minskad benägenhet att delge en *Going-concern opinion* (GCO). GCO är ett revisorsutlåtande där revisorn uttrycker oro kring bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet (Swanson & Theis, 2019). I motsats till detta har de tre Australiensiska forskarna Craswell, Stokes och Laughton (2002) inte funnit några indikationer på att oberoende påverkas av större klienter. Denna slutsats drogs genom analys av revisorerers benägenhet att

delge en QAO till större klienter. Inte heller i Norge fann man något samband mellan höga revisorsarvoden och obenägenhet till att delge *Modified audit opinion* (MAO) (Hope & Langli, 2010). Med MAO åsyftas ett revisorsutlåtande där revisorn menar på att ett bolags finansiella utlåtanden inte är korrekt presenterade i enlighet med de referensramar som används (Hu, Muhammad & Yang, 2022).

3.3.2 Rådgivning

Från revisorns perspektiv finns det ett ekonomiskt incitament till att delge rådgivning till klienter då detta är mer ekonomiskt fördelaktigt gentemot att enbart tillhandahålla revisionstjänster (Tepalagul & Lin, 2015). Huruvida rådgivning bör vara skilt från revision eller ej samt hur rådgivning påverkar revision är ämnen som flertal forskare tidigare har studerat. Dopuch och King (1991) drar slutsatsen i sin studie att alltför stora begränsningar gällande rådgivning i frågor om revision kan resultera i att revisionsbyråer istället inriktar sig på rådgivning då det är mer lukrativt. Chan, Chen, Janakiraman och Radhakrishnan (2012) belyser i sin studie positiva konsekvenser med hopslagning av revisionsarvode och rådgivningsarvode i frågor som inkluderar såväl rådgivning som revision. Beck och Wu (2006) menar på att revisorer kontinuerligt lär sig klient-specifik information genom revision av bolag och genom att även delge rådgivning till ett bolag ökar detta förståelsen för bolagets modeller vilket kan ha en positiv inverkan på kvaliteten av revisionen.

3.3.3 Revisorsrotation

Enligt Tepalagul och Lin (2015) finns två synsätt på revisorsrotation. Det första är att ett långtgående samarbete mellan revisor och klienter ökar revisorns förståelse för bolagets affärer vilket innebär ett förhöjt resultat av revisionen. Det andra synsättet är att ett långt samarbete mellan revisor och klient kan resultera i en alltför nära relation mellan revisorn och dennes klient. Detta kan medföra att en revisor blir mer benägen att ge vika för påtryckningar från bolagets ledning vilket försämrar kvaliteten på revisionen. Den generella uppfattning är att långtgående revisorsuppdrag inte har en negativ inverkan på revisionen (Tepalagul & Lin 2015). Knechel och Vanstraelen (2007) menar på att längre revisorsuppdrag varken har en positiv eller negativ inverkan på revisorns sannolikhet att delge GCO innan ett bolag genomför en konkursansökan. I kontrast till detta menar Carey och Simnett (2006) i en studie från Australien, på att långtgående revisorsuppdrag minskar sannolikheten att en revisor

delger GCO. Däremot menar Geiger och Raghunandan (2002) att sannolikheten att en revisor inte delger GCO är högre ju kortare tid ett revisorsuppdrag pågått.

Revisorsrotation regleras bland annat av en EU-förordning. I Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG står det:

“Den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision ska avsluta sin medverkan i uppdraget att utföra lagstadgad revision av det granskade företaget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får inte åter delta i en lagstadgad revision av det granskade företaget förrän tre år efter det att de avslutade sin medverkan.” (EU, 2014).

3.3.4 Anknytning till revisionsbyrån

Imhoff (1978) belyser tre faktorer som kan påverka oberoende negativt gällande förhållandet mellan revisor och klient, nämligen: 1) Revisorn kan se på sin klient som en potentiell arbetsgivare; 2) Ett nära samarbete med ledningen kan skapa en klyfta mellan revisorn och dennes sanna arbetsgivare, aktieägarna; 3) Revisorn kan ha svårigheter med att bibehålla oberoende gentemot tidigare arbetskollegor. Francis (2004) menar på att det finns inte så många dokumenterade studier som fastställer anknytning till revisionsbyrå som ett hot och anledningen till detta menar författaren är att detta hot inte är lika frekvent förekommande som övriga hot.

3.4 Institutionalialia

3.4.1 Revisorslag (2001:883)

Revisorslagen (2001:883) 19-31a§§ behandlar revisorns skyldigheter. God revisorssed skall iakttas och revisorns ställningstagande i genomförandet av revisionsverksamhet ska genomsyras av opartiskhet, självständighet och objektivitet. Revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vidare beskriver 21§ Revisorslagen (2001:883) när en revisors ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag. Dessa omständigheter inkluderar såväl revisorn och dennes anställda samt fysiska personen vars tjänster står till förfogande för eller under revisorns kontroll och som medverkar i revisionsarbetet eller en närstående person till någon av de berörda parter. Detta

gäller för hela tidsperioden som revisionen genomförs. Ett revisorsuppdrag ska således avböjas eller avsägas om någon av ovanstående parter har:

- Ett väsentligt vinstintresse i revisionsklienten eller
- Handlar med ett finansiellt instrument med koppling till revisionsklienten

Vidare får ingen av de ovan nämnda parterna delta eller påverka revisionen om denne:

- Äger finansiella instrument i revisionsklienten
- Äger finansiella instrument som är knutet till revisionsklienten, som kan medföra intressekonflikt för revisorn.
- Har varit anställd eller haft förbindelse med revisionsklienten under tidsperioden för revisionens utförande, om detta kan medföra en intressekonflikt för revisorn.

Enligt 24§ Revisorslag (2001:883) ska revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag gällande revisionsverksamhet. Informationen som dokumenteras syftar till att kunna påvisa revisorns opartiskhet och självständighet i efterhand. Dokumentationen ska innehålla eventuella överträdelser av bestämmelser som reglerar revisionsverksamheten och de åtgärder som vidtagits med anledning av sådana överträdelser. Dokumentationen ska vara klar när utlåtande lämnas.

Vidare behandlas tystnadsplikt i 26§ Revisorslag (2001:883) med påbudet att en revisor ej får till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, nyttja uppgifter som revisorn erhållit i sitt yrkesutövande. Inte heller får revisorn utan behörighet röja sådana uppgifter. För ombud som agerar på revisorns vägnar i form av biträde gäller att revisorn säkerställer att ombudet iakttar dessa föreskrifter.

Disciplinära åtgärder regleras i 32-35§§ Revisorslag (2001:883). Enligt 32§ Revisorslag (2001:883) ska auktorisation eller godkännande upphävas om en revisor uppsåtligt gör orätt i revisionsverksamheten eller handlar oredligt eller ej betalar en avgift som avses i 39§ Revisorslag (2001:883). Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter får varning ges. Om det är tillräckligt får Revisionsinspektionen i stället ge en erinran.

3.4.2 Analysmodellen

Av 21a§ i Revisorslag (2001:883) följer att en revisor ska för varje enskilt uppdrag gällande revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan omkullkasta förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag om revisorn eller någon annan i dennes nätverk eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen:

- Har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet
- Vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.
- Uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
- Har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning.
- Utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är avsedd att inge obehag eller något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Dock behöver inte revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget om det har vidtagits åtgärder som säkerställer revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorslagen 21a§ lägger grunden för analysmodellen som beskriver hot mot oberoende samt motåtgärder och är ett hjälpmedel för revisorn för att pröva oberoendet i olika situationer (Eklöv, 2019). I Revisorsinspektionens allmänna uttalande om vilken betydelse IESBAs etikkod har för tillämpningen av 21a§ Revisorslagen (2001:883) sägs att i paragrafen finns en analysmodell som anger i vilka situationer en revisor ska avsäga sig sitt uppdrag (FAR, 2021). Etikkoden ger uttryck för en analysmodell liknande den för 21a§ Revisorslagen (FAR, 2021). Därtill erbjuder etikkoden ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor måste följa när denne identifierar, utvärderar och hanterar hot för varje revisionsuppdrag (FAR, 2021). Denna kallas då analysmodellen (Eklöv, 2019). De fem omständigheterna som kan skada förtroendet för revisorns oberoende roll och som gör att man får avstå revisionsuppdraget är: egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet (FAR, 2006).

3.4.2.1 Egenintressehot

Egenintressehotet handlar om att identifiera om revisorn eller någon annan som granskar bolaget har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet (Moberg, 2006). Moberg (2006) skriver att detta exempelvis kan vara när en revisor har affärsmässiga band med klienten utanför granskningsuppdraget. Författaren fortsätter och nämner att det finns en risk när klienten och revisorn deltar i samma investeringar och projekt. Ett tredje exempel kan vara att en närstående till revisorn har någon form av ekonomiskt intresse i klienten (Moberg, 2006).

3.4.2.2 Självgranskningshot

Självgranskningshotet är ett hot om att en revisor lämnat fristående rådgivning i en fråga som som till en del omfattas av granskningsuppdraget, det vill säga att man granskar sig själv (Moberg, 2006). Även om man bara granskar information från andra kollegors rådgivning på revisionsbyrån kan det ses som ett självgranskningshot om man analyserar situationen utifrån ett företagsperspektiv (Eklöv, 2019).

3.4.2.3 Partställningshot

Partställningshot är när en revisor har tagit ställning för eller emot en klient i exempelvis en förhandling och framstår som bunden till revisionsklienten (FAR, 2006). Mer specifikt gällande förhandlingar kan vara att revisorn uppträder som biträde åt klient vid kontakt med skattemyndighet eller som biträde i ett företagsförvärv (Moberg, 2006).

3.4.2.4 Vänskapshot

Vänskapshot är när revisorn har en djupgående personlig relation till någon som granskas (FAR, 2006) eller till någon i klientens ledning (Moberg, 2006). Det skulle göra att revisorn är för välvilligt inställd till dennes intressen (Eklöv, 2019).

3.4.2.5 Skrämselhot

Skrämselhot är det sista hotet och det handlar om att det kan finnas påtryckningar, både faktisk och uppfattad, från en annan part (Eklöv, 2019). Värt att notera är att ett vanligt ifrågasättande av en revisors arbete bör ej uppfattas som ett hot enligt denna stadgan (Moberg, 2006).

3.4.3 Valet av analysmodellen

Syftet med analysmodellen är att bistå revisorer med en mall som på ett adekvat sätt säkerställer att tilltron till revisorns funktion ej hotas eller uppfattas som hotad (Diamant, 2004). Genom modellen erbjuds tydliga ramar där revisorn inför varje nytt uppdrag kan identifiera de potentiella hot som uppstår med det nya uppdraget. Därtill ska även lösningsförslag på potentiellt hotfulla situationer dokumenteras. Analysmodellen valdes då den är en central utgångspunkt för oberoendearbetet inom revision och är lagstadgad vilket gör den obligatorisk för de företag som studeras i denna studie.

4 Empiri

Den här studien använder sig av ett formulär som skickats ut till 428 auktoriserade/godkända revisorer. Av dessa 428 revisorer har 24 valt att svara på frågorna via formuläret. Svarsfrekvensen är relativt låg men formuläret har skickats ut till cirka 14 % av Sveriges registrerade revisorer, vilket gör att urvalet är stort.

Nedan följer en sammanställning av respondenternas svar på surveyundersökningen. Dessa presenteras genom en sammanfattning av de svar som erhållits. Den här studien definierar oberoende som opartiskhet, objektivitet och självständighet. Av de inkomna svaren framgår att revisorer har olika definitioner av oberoendet. Presentation sker fråga för fråga.

Fråga 1-3: Kan vi få en presentation av dig?/Hur länge har du arbetat som revisor?

Av de 24 svar som erhöles var 17 stycken auktoriserade revisorer vilket således blir majoriteten. Resterande 7 respondenter var godkända revisorer. Storleken på revisionsbyråerna är varierad. Det finns nämligen representation både från revisorer som arbetar/arbetat på företag inom "the big four" men även de som jobbar på mindre revisionsbolag med färre anställda. Medelvärdet för hur länge personerna arbetat som revisorer är 20,5 år. Fråga 2 behandlade huruvida respondenterna ville vara anonyma eller ej. Då en överväldigande majoritet önskade förbli anonyma nämns därmed inga namn i studien avseende vem som deltagit.

Fråga 4: Vad betyder revisorns oberoende för dig?

Samtliga svar som inhämtats betonar vikten av revisorns oberoende och benämner det som en grundstenen för revisionsverksamhet, vilket stärker författarnas uppfattning om hur centralt begreppet oberoende är gällande revision. Det som främst poängteras är att förbli opåverkad av yttre faktorer och göra objektiva bedömningar utan ekonomiska eller vänskapliga band till kunden. Detta benämns som en grundläggande förutsättning för att fullfölja uppdragen och att kunna kvalitetssäkra rapporter. För att stärka de objektiva bedömningar som görs menar respondenterna att kollegialt samarbete är en viktig stöttepelare. Vidare betonar respondenterna vikten av att inte ha något egenintresse i frågor som är föremål för bedömning. Därtill belyser respondenterna även vikten av att uppfattas som oberoende gentemot kund för ett fortsatt starkt förtroendet för professionen, vilket de hävdar är minst

lika viktigt som att faktiskt vara oberoende. Ytterligare en aspekt som presenteras är att man inte gör bokslut eller årsredovisning för samma kund som man utför revision åt.

Fråga 5: Hur arbetar du med att upprätthålla oberoende gentemot klienter?

De olika tillvägagångssätten som respondenterna angett varierar men oavsett metod så arbetar alla mot samma mål - förbli oberoende. Respondenterna menar på att detta genomsyrar det dagliga arbetet och är en fundamental del inom revisorsyrket. Enligt intervjupersonerna ska man inte försätta sig i situationer där oberoende kan ifrågasättas och applicera en professionell attityd, där man trots långvarigt samarbete inte blir privat engagerad. Vidare poängteras vikten av att inte granska kunder som man har en relation samt att undvika att skapa en kompisrelation med klienter. Respondenterna hänvisar även till analysmodellen, i enlighet med 21a § Revisorslagen, som ett lämpligt verktyg för att säkerställa att oberoende upprätthålls. Flertalet av respondenterna uppger att de årligen går igenom analysmodellen för att säkerställa att oberoende upprätthålls. Därtill svarar en del respondenter att de inför varje ny kund eller nytt typ av uppdrag genomför en analys där man kartlägger vilka hot som finns mot oberoende samt hur man bör agera ifall dessa situationer uppstår.

Ytterligare metoder för att säkerställa oberoende är användandet av checklistor men även inrapportering av finansiella innehav. En annan aspekt som en respondent tar upp är att denne försöker applicera ett utomstående perspektiv; hur skulle en utomstående person se på situationen? För att på ett mer objektivt sätt förhålla sig till situationen. Likaså tar intervjupersonerna upp att man bör inte delge rådgivning som ligger utanför revisionsområdet som exempelvis skatterådgivning. Även planering av uppdrag utifrån oberoende, dokumentation av oberoende, professionellt agerande och tydlighet samt information till uppdragsgivarna gällande revisorns roll och dennes oberoende tas upp som exempel på hur man bibehåller oberoende. Därtill erhöles ett svar att under hela revisionsprocessen (planering, genomförande, avrapportering) så är revisionsteamets oberoende under utvärdering. Revisionsteamet arbetar med en analysmodell för att utvärdera opartiskhet och självständighet i enlighet med 21§ revisorslagen. Sker det förändringar i uppdraget (t.ex. tilläggsuppdrag) så uppdaterar revisionsteamet analysmodellen och utvärderar oberoendet.

En respondent uppger att dennes compliance-avdelning årligen skickar ut frågor gällande oberoende för att säkerställa att oberoende upprätthålls. Därtill uppger respondenten att man bör avsäga sig uppdrag där man blivit alltför involverad eller har alltför närliggande privata

intressen. Slutligen belyser en respondent vikten av att inte nyttja de möjligheter till eventuella rabatter eller förmåner som kan uppstå vid samarbete med klienter samt att vara aktsamt mot allt som kan betraktas som mutor.

Fråga 6: Har du något/några exempel på situationer där du anser att oberoendet gentemot kund varit hotat?

Ungefär hälften av intervjupersonerna uppger att de ej hamnat i en sådan situation. Resterande halva hade således varit med om hot mot oberoendet. En respondenten uppger att denne upplevt hot mot oberoende och för att säkerställa sitt oberoende använde sig revisorn av en second opinion för att få en mer objektivt inblick i situationen. Ytterligare ett exempel på en situation som delges är att om revisorer är med på möten eller externa nätverksträffar tillsammans med kund, så finns det alltid en risk att tredje man inte ser revisorn som fullt oberoende. Detta är något revisorn löpande måste ha med i sin bedömning. Därtill nämner en respondent att när en klient varit väldigt viktig för en engagement leader på revisionsbyrån har man agerat i en fråga utifrån detta. Trots att redovisning och upplysningar borde ske på ett visst sätt så har man accepterat klientens förslag för att tillgodose klientens önskan.

Ytterligare en situation som hotat oberoendet är när en klients bolag växt och blivit ett större bolag, då måste revisionsbyrån avsäga sig antingen redovisningsuppdraget eller revisionsuppdraget. Även självgranskningshot har uppstått i vissa situationer. Detta gällde ett kombiuppdrag samt ett konsultuppdrag med höga arvoden. Oberoendet har även beskrivits som hotat i en situation med ett start-up företag där styrelsen var påtryckande och revisorn blev pressad att agera enligt klientens önskan. Även situationer där nära bekanta har blivit klient hos revisionsföretaget har uppstått, vilket har löst genom att revisorn i fråga inte ingått i revisionsteamet för just det uppdraget. Likaså nämner en respondent att denne upplevt hot mot oberoende när en klients verksamhet har varit av betydande intresse för revisorn och respondenten menar på att detta är direkt olämpligt och något som bör undvikas. Slutligen tas en situation upp där flera revisorer blivit ombedda att revidera de bostadsrättsföreningar som de bor i, men för att undvika hot mot oberoende har svaret i samtliga fall blivit nej.

Fråga 7: Arbetar ni med internutbildningar för era anställda gällande oberoende?

I denna fråga är svaren mer varierande. En del företag använder sig inte alls av internutbildningar medan andra har kontinuerliga samtal med sina anställda om hur man bör förhålla sig till kunder gällande oberoende. Dock använder sig majoriteten av

internutbildningar. En del företag har årliga utbildningar som är obligatoriska medan andra företag enbart har utbildningar för revisorsassistenter. Därtill nämner en respondent att VD:n tar upp frågan om oberoende i olika sammanhang på revisionsmöten. Ett flertal respondenter nämner att de inte har några obligatoriska internutbildningar men att det är ett frekvent diskuterat ämne kollegor emellan samt att ämnet belyses i nyhetsuppdateringar. Slutligen tar ett antal respondenter upp att de inte har internutbildningar utan istället använder sig av externa utbildningar som tillhandahålls framförallt av FAR.

Fråga 8: Tycker du att det finns risk för mindre byråer att bli beroende av stora klienter där stora delar av den totala intäkten kan komma från ett företag? Varför/Varför inte?

Den generella uppfattning är att mindre byråer lättare hamnar i en beroendeställning gentemot enskilda kunder, som står för en stor del av den totala intäkten, än vad större byråer gör. För att motverka detta delges förslaget att man vid varje ny klient går igenom hur stor del av den totala omsättningen den nya klienten står för. Om det är en omfattande del bör detta dokumenteras så att alla är medvetna om situationen och tar det i beaktning. Ytterligare ett sätt för att motverka beroendeställning gentemot en enskild klient är att inom byrån dela upp uppdragen för redovisning, rådgivning och revision så att inte samma individ arbetar med samtliga delar. Dock kan detta vara svårare för mindre firmor med begränsade resurser.

Av intervjupersonerna nämnde emellertid ingen att de hade varit med om en situation där en enskild klient stått för en betydande del av byråns intäkter. En revisor från Ernst & Young föreslår att om mindre byråer känner att oberoendet är ifrågasatt bör man utgå från analysmodellen för att arbeta fram motåtgärder för att garantera oberoende. Vidare föreslås anlita EQR (Engagement quality reviewer) för att säkerställa kvaliteten i revisionsuppdraget. I kontrast med den generella uppfattningen delger även en del respondenter att deras uppfattning är att mindre byråer oftast har mindre klienter och därmed inte lider större risk vad gäller upprätthållande av oberoende. Att en liten revisionsbyrå anlitas av ett större företag är, enligt respondenterna, ovanligt.

Fråga 9: Hur länge varar ett uppdrag hos kund normalt sätt? (Hur ofta sker revisorsrotation?)

Denna frågan varierar beroende på om företaget arbetar mer med större eller mindre bolag. Vissa respondenter nämner att för marknadsnoterade bolag finns det regleringar, där en enskild revisor maximalt får arbeta med samma kund i 7 års tid. Rotation av revisionsbyrå

bör genomföras inom 10 års tid för klientföretaget. För mindre företag finns det ingen övre gräns och klienten har ofta samma revisor väldigt länge. Just denna tidsperiod bestäms av klientens vilja att ha kvar revisorn och man byter sällan frivilligt. Detta eftersom det är en stor belastning både för klient och revisor att byta. Många respondenter uppger att för mindre klienter fortlöper samarbete oftast ända fram till dess att klientens verksamhet av olika skäl upphör (försäljning, pensionering eller nedläggning). Därtill påpekar en respondent att på deras byrå är det vanligt att de äldre revisorerna lägger ut sina uppdrag på yngre medarbetare vilket resulterar i en form av revisorsrotation. För att summera så försöker en del av företagen rotera revisorer för längre uppdrag medan andra uppger att det inte är lika frekvent förekommande.

Fråga 10: Arbetar du med större eller mindre klienter?

5 av respondenterna arbetar primärt med mindre bolag och 5 arbetar såväl med mindre som medelstora bolag. 3 intervjupersoner arbetar enbart med större bolag och resterande 11 arbetar både med mindre och med större bolag.

Fråga 11: Hanterar du kunder olika beroende på deras företagsstorlek?

Hälften av de tillfrågade svarade ja på denna fråga. Detta berodde till största del på att de större företagen ofta kräver mer tid och arbete då mer rapporteringar sker. En annan aspekt som togs upp av en respondent var att behovet av en mer korrekt finansiell bild av ett företag var större i noterade bolag gentemot onoterade bolag. Det avlades även svar som påstod att det förekom mer rådgivning och tilläggstjänster för mindre bolag. Detta kan göra att hotfulla situationer kan förekomma oftare här enligt intervjupersonerna. En respondent menar på att företagsstorleken är ovidkommande, utan att varje enskild klient har sin egen riskbedömning oavsett storlek och därmed ligger riskbedömningen sedan till grund för granskningen och inte företagets storlek. Därtill menar en intervjuperson att revisorsrollen, i uppdrag med mindre klienter, innefattar även rollen som jurist, psykolog, coach, skattekonsult och allmänt bollplank.

Fråga 12: Har du någon gång fått en gåva från kund? Om ja, hur upplevde du kundens intentioner bakom gåvan?

4 respondenter uppger att de aldrig fått någon gåva medan övriga 20 har fått gåvor av olika slag. Gemensamt för samtliga gåvor är att det har varit gåvor av mindre karaktär till en blygsam summa. Ingen av intervjupersonerna upplever att det har funnits någon dold agenda

bakom gåvorna utan snarare att kunden har velat visa sin uppskattning och tacka för ett gott samarbete, där gåvan givits efter att uppdraget slutförts. Gåvorna utgörs ofta antingen av en mindre julklapp, chokladask, presentkort, kundens egenproducerade varor, en blomma, en flaska vin eller en lunch. En handfull respondenter tillägger att gåvor är inte lika frekvent förekommande i dagsläget utan är en gammal tradition som är på väg att försvinna.

Fråga 13: Hur ställer du dig till rådgivning i samband med revision?

Den generella inställningen bland respondenterna är att de är positiva till rådgivning om det avser rådgivning som har nära anknytning till revision och menar på att det ingår i deras arbete och en tjänst som många klienter förväntar sig. Däremot påtalar flertalet att om det gäller annan typ av rådgivning eller om rådgivningen är alltför omfattande bör en extern rådgivare kontaktas eller att en separat rådgivningsenhet inom samma byrå bistår klienten i det avseendet. Därtill poängteras vikten av att rådgivningen inte får innebära att revisionsbyrån fattar beslut å klientens vägnar utan att det är klienten som har den slutgiltiga beslutsfattande rollen. En respondent uppger att rådgivning och revision hålls separat på deras revisionsbyrå med avskilda avdelningar som behandlar de olika uppdragen. Detta för att utesluta risken för självgranskningshot. Slutligen skriver 2 respondenter att de är tveksamt inställda till kombiuppdrag och menar på att rådgivning bör vara skilt från revisionsuppdrag.

Fråga 14: Hur påverkar rådgivning i samband med revision upprätthållandet av oberoende?

Den allmänna uppfattningen är att rådgivning inte påverkar oberoende om rådgivningen håller sig inom ramarna för vad som är accepterat samt att rådgivningen avser frågor i nära anslutning till revision. En intervjuperson anger dock att det är viktigt att rådgivning dokumenteras i analysmodellen men att vid korrekt hantering utgör inte rådgivning en risk för självgranskningshot. En handfull respondenterna belyser dock risken med självgranskningshot och för att motverka detta delger man ingen rådgivning över huvudtaget. Däremot föreslår flera respondenter att externa rådgivare bör konsulteras om rådgivningen är alltför omfattande. Slutligen poängteras vikten av att rådgivningen inte innebär att revisorn fattar beslut åt kunden utan att det är kunden som har det slutgiltiga beslutsfattandet. Däremot kan man lämna rekommendationer på hur klienter bör agera i olika situationer.

Fråga 15: Vad kan du tänka dig att man kan göra för att ytterligare stärka oberoendet?

Majoriteten av respondenterna anser att rådande regleringar, förhållningsregler och lagstadgade krav är tillräckliga men ett förslag som delges är att revisorsrotation även för mindre bolag borde införas. Vidare föreslås mer fokus på utbildning, framförallt för nya revisorer, där man belyser vikten av oberoende. Därtill föreslås en begränsning av hur många uppdrag en revisor får ha samt att inte tillåta kombiuppdrag, dvs uppdrag som består av både rådgivning och revision. Ytterligare ett förslag som delges är införandet av regelbundna kontroller av revisionsbyråers anställa och deras bolagsengagemang i andra bolag och om dessa har koppling till några av revisionsbyråernas kunder. Det förslag som är mest intresseväckande är förslaget att revisioner läggs på en myndighet, som Riksrevisionen, för att helt undvika beroende av arvode.

5 Analys

I denna studie ska den oberoende relationen mellan klient och revisor analyseras med hjälp av den teoretiska referensramen som innefattar lagbestämmelser och tidigare forskning om revisionsprofessionen, oberoendet och hot mot oberoende.

Inledningsvis konstaterar det insamlade materialet att frågan om oberoende inom revisorsbranschen är viktig. Svaren från respondenterna indikerar starkt på att ämnet är en central utgångspunkt och att det är något revisorer hanterar i sin dagliga verksamhet. Detta framgår tydligt av de svar som erhöles på frågan om vad oberoende betyder för revisorerna. Den EU-lagstiftade definitionen av revisionsbranschens syfte är att öka allmänhetens förtroende till årsredovisningar och andra finansiella rapporter (EU, 2014). Detta är något som tas upp av svaren där man skriver att oberoendet stärker professionens förtroende som en kvalitativ granskningsmekanism. Enligt Diamant (2004) behöver revisorn agera oberoende i sin granskning för att revisorn ska uppnå sitt syfte. Utgångspunkten för oberoende är som tidigare nämnts opartiskhet, självständighet samt objektivitet (Diamant, 2004). Undersökningen visar att samtliga strävar efter detta, åtminstone teoretiskt, vilket skapar tillit för professionen.

5.1 Upprätthållande av oberoende

När det gäller praktiska exempel på sätt att säkerställa oberoende är ett frekvent förekommande svar att revisorer tillämpar en analysmodell för att säkerställa oberoende. Modellen används i syfte att kartlägga de eventuella hot mot oberoende som kan uppstå men även för att presentera lösningsförslag på hur man bör agera i situationer då oberoendet är hotat. Även regelbunden granskning, planering och dokumentation och att man agerar professionellt tas upp; allt i enlighet med vad som står i 24§ Revisorslagen (2001:883). Därtill belyses vikten av att vara tillmötesgående gentemot klient men att samtidigt undvika att ingå nära relationer. Goldman & Barlev (1974) samt Gul (1991) skriver att revisorn hamnar i ett underläge gentemot klient då revisorn är utbytbar. Att respondenterna vill vara tillmötesgående gentemot klient påvisar att revisionsbyrån bryr sig om kundrelationer och är medvetna om risken att bli ersatt av en annan byrå.

Vidare beskriver respondenterna att analysmodellen är ett centralt verktyg och ses som en standard för att upprätthålla oberoende. Enligt 20§ Revisorslagen (2001:883) ska ett företags verksamhet organiseras så att revisorns objektivitet, opartiskhet och självständighet kan säkerställas. Att arbeta med en standardiserad mall på organisationsnivå för hur man ska gå tillväga gällande förhållningssätt gentemot klient är således ett exempel på hur man organiserar för att revisorn förblir oberoende. Standardiserade mallar medför mer objektiv beslutsfattning vilket resulterar i färre subjektiva beslut. Genom användandet av mallar kan man reducera risken för psykologiska påfrestningar för revisorn då det är förutbestämt hur revisorn ska agera i olika situationer och därmed minskar risken för kontradiktoriska ställningstaganden. Detta är i linje med de svar som erhållits där respondenterna uppger att de kontinuerligt arbetar med att säkerställa sitt oberoende. Oberoendet är ständigt under utvärdering och vid eventuella tilläggstjänster genomförs en ny analys av oberoendet avseende tilläggsuppdraget.

Därtill belyses vikten av man under hela arbetsprocessen (planering, dokumentation, genomförande och avrapportering) dokumenterar hur man arbetar för att upprätthålla oberoende. Detta går att knyta an till de två aspekter av oberoende som Diamant (2004) och Moberg (2006) presenterar, nämligen: *Independence in fact* och *Independence in appearance*. Av respondenternas svar är det tydligt att båda aspekterna är av stor vikt då flertalet svar behandlar såväl vikten av det faktiska oberoendet men även belyser vikten av att uppfattas som oberoende. Det faktiska oberoendet säkerställs genom ett professionellt och objektivt förhållningssätt där man applicerar analysmodellen för att kartlägga eventuella hot mot oberoende. Utöver detta poängteras också vikten av att uppfattas som oberoende då revisorer är direkt beroende av att professionen har ett starkt förtroende då många intressenter är beroende av den kvalitetsgranskning som revisorer genomför. För att uppfattas som oberoende genomförs noggrann dokumentation av de åtgärder som vidtas för att säkerställa att oberoende upprätthålls. Likaså uppger respondenterna att man inte delger rådgivning som ligger utanför revisionsområdet, vilket förvisso kan uppfattas som en olägenhet för den enskilde klienten men som resulterar i ett starkt förtroende för professionen där man inte är villig att tumma på oberoendet.

Vidare uppger majoriteten av de tillfrågade att de använder sig av antingen interna eller externa utbildningar avseende oberoende. Genomförandet av utbildningarna visar ytterligare på revisorernas engagemang i frågan om oberoende. Enligt Diamant (2004) ska oberoende

ses som ett krav på revisorn för att denne ska kunna uppnå den lagstadgade opartiskheten, objektiviteten och självständigheten. Det är således av fundamental betydelse att såväl erfarna som oerfarna revisorer kontinuerligt arbetar med att vidareutbilda sig för att säkerställa att oberoendet upprätthålls. Detta i syfte att undvika situationer såsom Enron-skandalen i USA.

På frågan gällande revisorsrotation beskriver respondenterna att detta sker med ungefär 10 års intervaller. Studien visade dock att en revisor kan vara kvar mycket längre tid hos mindre klienter än hos större. Enligt Tepalagul och Lin (2015) finns två synsätt på revisorsrotation. Det första är att ett långtgående samarbete mellan revisor och klient ökar revisorns förståelse för bolagets affärer vilket innebär ett förhöjt resultat av revisionen. Det andra synsättet är att ett långt samarbete mellan revisor och klient kan resultera i en alltför nära relation mellan revisorn och dennes klient. Detta kan medföra att en revisor blir mer benägen att ge vika för påtryckningar från bolagets ledning vilket försämrar kvaliteten på revisionen. Av respondenternas svar att döma används inte revisorsrotation nämnvärt bland mindre bolag. Detta öppnar upp för en diskussion huruvida det faktiskt går att säkerställa oberoende när samarbeten sträcker sig över 10 år. Respondenterna uppger att man har ett objektivt förhållningssätt gentemot sina klienter men från ett utomstående perspektiv torde en så långtgående relation resultera i att objektiviteten avtar, revisorer är trots allt människor och inte robotar.

Det finns forskning som stödjer tesen om att revisorsrotation stärker oberoende (Carey & Simnett, 2006) samtidigt som det finns forskning som drar slutsatsen att revisorsrotation kan ha en negativ inverkan på såväl kvaliteten av revisionen som revisorns oberoende (Geiger & Raghunandan, 2002). Det som framkommer av denna studie är att många revisorer har långtgående uppdrag, där klienten finner det önskvärt att ha samma revisor under en längre period. Respondenterna uppger dock inte att de ser några problem med långtgående revisorsuppdrag utan menar på att oberoendet förbli starkt.

5.2 Hot mot oberoende

Trots respondenternas planering och dokumentation i syfte att vara oberoende gentemot kund uppger hälften av de tillfrågade att de har befunnit sig i situationer där oberoendet har satts på prov. Exempel som belyser detta är konsultuppdrag med höga arvoden. Detta klassificeras under ett av de fyra stora hoten som Tepalagul och Lin (2015) nämner, nämligen "finansiellt

betydelsefulla klienter”. Blay och Geiger (2013) fann att ett högre revisorsarvode påverkar revisorns arbetssätt medan Hope & Langli (2010) inte fann några indikationer på detta.

Vidare uppger respondenterna att i vissa fall av hot mot oberoende har det handlat om nätverksträffar, vilket kan ses som en plats för relationsskapande mellan revisor och klient utifrån en tredje part. Gällande nätverksträffarna handlar detta om *Independence in appearance*. Att en revisor och klient träffas utanför kontoret är möjligtvis skadligt för professionen då en tredje part kan uppfatta träffen som en plats för att binda ekonomiska band utanför verksamheten enligt egenintressehotet i analysmodellen. Även om *Independence in fact* ej skulle påverkas framstår detta som en hotande situation för revisorns oberoende roll.

I de uppdrag som en bekant har hamnat i kontakt med revisorn, har respondenterna agerat korrekt. Detta kopplas till vänskapshotet i analysmodellen som säger att en relation mellan revisorn och klienten finns (Moberg, 2006) och detta påverkar revisorn genom att denne försöker tillfredsställa deras intressen (Eklöv, 2019). I detta fall har respondenterna som stött på detta hot agerat i enlighet med 21a§ Revisorslag (2001:883) och av sagt sitt revisionsuppdrag.

I ett annat fall har det handlat om att man, på grund av att en klient varit viktig för en engagement leader, har revisionen anpassats för att tillgodose klientens förslag. Huruvida klientens betydelse var av finansiell eller emotionell karaktär framgår inte av svaret. Oavsett anledning tyder detta på en alltför närgående relation, mellan revisor och klient, där objektiviteten och opartiskheten brustit. Av respondentens svar att döma medförde engagement leadern:s beslut en olustkänsla inom revisionsteamet, men trots bättre vetande ifrågasattes inte beslutet. För att motverka detta borde en oberoendeanalys genomförts för att flagga för eventuella hot. Eftersom klienten uppenbarligen var betydelsefull borde detta dokumenterats antingen under egenintressehot eller vänskapshot inom analysmodellen och eventuellt borde engagement leadern varit fränkopplad från detta uppdrag.

Kombiuppdrag ansågs även som en hotfull situation. Detta då delar av respondenterna angett att det har uppstått ett självgranskningshot i dessa situationer. Självgranskningshotet anges i 21a§ Revisorslagen och betyder att en revisor lämnar rådgivning som den sedan granskar (Moberg, 2006). En iakttagelse som således kan diskuteras är om kombiuppdrag ska vara

lagliga då det finns en risk för självgranskningshot enligt såväl respondenterna som analysmodellen.

Majoriteten av respondenterna uppger att de mottagit gåvor i någon form. Samtliga gåvor har varit av lägre värde där mottagaren inte uppfattat att det fanns några incitament till förväntad gentjänst utan enbart en vänlig gest. Således har ingen av respondenterna upplevt att det förekommit något hot mot oberoende vid erhållandet av gåva. Detta gör att egenintressehotet gällande gåvor i 21a§ Revisorslag (2001:883) är obefintligt..

5.3 Hantering av bolag beroende på storlek

Ungefär hälften av respondenterna har svarat att de arbetar med både stora och små klienter. Samtidigt har ungefär hälften av respondenterna svarat att de hanterar bolag olika utifrån storlek och ifall företagen är noterade eller onoterade. Den främsta anledningen här var att större företag kräver mer tid och resurser i granskningen. Respondenterna pekade även på att rådgivning och tilläggstjänster förekom oftare i mindre bolag vilket kan anses som ett hot och som resulterar i fler oberoendeanalyser. Det framkom även en tanke som menade att det är större press för noterade bolag att få en mer korrekt ekonomisk bild jämfört med mindre bolag. Detta eftersom aktieägare och investerare genomför ekonomiska analyser utifrån de finansiella rapporter som revisorn är utsedd för att granska. Påståendet om att investerare behöver en kontrollgranskning av årsredovisning för investeringsbeslut är enligt Diamant (2004) en förutsättning för korrekt beslutsfattande. Huruvida man ska acceptera en skillnad i graden av noggrannhet mellan större och mindre bolag går dock att diskutera.

En generell uppfattning gällande risk för mindre bolag att ha en stor klient var att det kunde finnas en asymmetrisk maktbalans i relationen mellan revisionsbyrån och klienten. Detta överensstämmer med Tepalagul och Lin (2015) som beskriver att en större klient kan sätta större press på revisorn och det finns en risk för bristande oberoende. Förslag till lösning på detta problem var dokumentation av hur stor andel av den totala omsättningen en ny klient utgör. Därigenom kan man utgå från analysmodellen och arbeta fram strategier och förhållningssätt gentemot en betydelsefull klient för att säkerställa att oberoende upprätthålls enligt 20§ Revisorslagen (2001:883). Ingen av revisorerna i studien nämnde att de hade hamnat i en sådan situation, vilket är positivt för oberoendet. Svaren beskrev att det är relativt ovanligt att en liten revisionsbyrå anlitas av ett större företag, då större företag vanligtvis

söker sig till större revisionsbyråer med mer resurser. Av respondenternas svar att döma är således hotet avseende betydelsefulla klienter inte särskilt starkt i Sverige utan ligger i linje med Tepalaguls och Lins (2015) slutsats om att de konsekvenser som bristande oberoende medför resulterar i att revisorer förblir oberoende.

5.4 Rådgivning och revision

Den generella uppfattningen, hos respondenterna, gällande rådgivning i samband med revision är att det inte påverkar oberoendet i negativ mening så länge rådgivningen är inom ramarna för vad som är accepterat och inte faller under självgranskningshot. Den positiva effekten som uppstår av rådgivning i samband med revision, enligt Beck och Wu (2006), är att en revisor som är väl insatt i ett bolags affärer har god insikt i hur företaget opererar. Enligt enkätsvaren delas denna tanke av respondenterna. Således kan revisorn på ett erforderligt och effektivt sätt erbjuda adekvat rådgivning utan att det resulterar i betydande merarbete. En revisor som är väl insatt i ett företags förhållanden är därigenom mer lämpad att bistå med rådgivning då detta effektiviserar processen gentemot att ta in en utomstående rådgivare. En utomstående rådgivare besitter inte samma detaljerade kunskap som revisorn och mer resurser kommer att behövas för att uppnå samma resultat vilket kommer att resultera i ökade kostnader för företaget.

Det finns dock en risk med rådgivning i samband med revision. Revisorn är tänkt att granska redovisningen, alltså kan det bli problematiskt om revisorn samtidigt ger råd till kundföretaget som har med deras redovisning att göra. Detta behandlas i 21§ Revisorslagen (2001:883) och klassificeras som ett självgranskningshot enligt analysmodellen (Moberg, 2006). Revisorerna i studien är medvetna om detta och använder sig av kontrollmekanismer för att hantera den möjliga rådgivningsproblematiken. Icke desto mindre utgör detta en plattform för självgranskningshot och enligt en handfull respondenter bör man helt avstå från rådgivning i samband med revision för att utesluta det potentiella hotet. I kontrast till detta menar några respondenter att om rådgivningen dokumenteras i analysmodellen och hanteras korrekt utgör rådgivning inte en risk för självgranskningshot.

Intervjupersonerna menar på att rådgivning bör ses som en tilläggstjänst och hanteras i enlighet med detta, nämligen genom att man genomför en ny oberoendeanalys avseende tilläggstjänsten för att säkerställa att oberoende upprätthålls. Problematiken med att begränsa

rådgivning i samband med revision alltför kraftigt menar Dopuch och King (1991) kan leda till att revisionsbyråer istället för att faktiskt arbeta med revision inriktar sig på rådgivning då det är mer ekonomiskt fördelaktigt.

5.5 Möjliga förbättringspunkter inom revisionsbranschen

Generellt ansågs nuvarande reglering som tillräckliga. Det kom dock som förslag att även revisionsbolag som arbetar med små bolag skulle tillämpa revisorsrotation, detta i syfte att det blir mer jämställt för alla bolag samt att man ökar förtroendet för professionen. Därtill föreslogs att en myndighet skulle hantera revisionen, för att helt utesluta den finansiella beroendeställning till klienten genom arvoden. Vidare ansågs mer utbildning vara önskvärt för att säkerställa att alla revisorer, erfarna som oerfarna, håller sig uppdaterade avseende bestämmelser och förhållningssätt gällande oberoende. Därutöver föreslogs regelbundna kontroller av anställda i form av frågeformulär för att säkerställa oberoende. Utöver detta föreslogs att inte tillåta kombiuppdrag för att helt utesluta möjligheten till självgranskningshot. Samtliga perspektiv och förslag är intresseväckande och kan studeras vid vidare forskning.

6 Slutsats och diskussion

6.1 Slutsats

I den avslutande delen av uppsatsen försöker frågeställningen “*Hur arbetar svenska revisorer med att upprätthålla sitt oberoende inom revisionsbranschen?*” besvaras. Detta blir således denna studiens kunskapsbidrag.

Denna undersökning har visat att revisorer ser oberoende (opartiskhet, objektivitet och självständighet) som en central utgångspunkt för granskningen av finansiella rapporter. I revisorns arbete framkom det av studien att man ofta utgår från analysmodellen, för att säkerställa oberoende. Denna modell är ett lämpligt verktyg där man på ett tydligt sätt kartlägger de hot mot oberoende som uppdragen medför samt presenterar lösningsförslag och förhållningssätt vid potentiellt hotfulla situationer. Användandet av analysmodellen medför att man på förhand kan reglera hur man ska agera i situationer där hot mot oberoende uppstår vilket resulterar i att stärka det objektiva förhållningssättet genom förutbestämda strategier för hantering av situationer som kan äventyra oberoendet. Vidare poängterar respondenterna vikten av att oberoende ska genomsyra hela arbetsprocessen, såväl granskningen som dokumenteringen men även planeringen. Syftet med detta är att de facto vara oberoende men även att uppfattas som oberoende av utomstående aktörer, vilket enligt (Diamant, 2004) är en lika viktig aspekt som att faktiskt vara oberoende, då revisorers anseenden är avgörande för professionens förtroende. Därtill belyser respondenterna vikten av fortsatt vidareutbildning inom professionen då såväl oerfarna som erfarna revisorer behöver hålla sig uppdaterade vad gäller förhållningssätt och regleringar avseende oberoende. Eftersom oberoende är av yttersta vikt inom revision är det således av vital betydelse att samtliga revisorer är uppdaterade gällande rådande bestämmelser avseende oberoende för att därigenom säkerställa att oberoende upprätthålls och förtroendet för professionen förblir starkt.

Som framgår av studien finns det situationer där det finns en större risk att revisorer frångår sin oberoende ställning. Exempel på detta är nätverksträffar, konsultuppdrag med höga arvoden, kombiuppdrag samt bekanta personer till revisorn som klient. Däremot anses gåvor ej som ett hot enligt de tillfrågade respondenterna. Nätverksträffar kan uppfattas av en tredje part som en plats där revisor och klient kan skapa relationer utanför den affärsmässiga

relationen, vilket gör att förtroendet för revisorns oberoende roll kan skadas. Konsultuppdrag med höga arvoden handlar om att det skapas ett hot genom att man har en finansiellt betydelsefull klient. Enligt Tepalagul och Lin (2015) leder höga arvoden till att revisorn fokuserar mer på att göra den finansiellt betydelsefulla klienten tillfredsställd med arbetet vilket kan leda till att oberoendet försvagas. Anledningen till att kombiuppdrag anses medföra en förhöjd risk till hot mot oberoende är därför att detta resulterar i ett potentiellt självgranskningshot, vilket presenteras i 21a§ Revisorslagen (2001:883). Därtill anses klienter som har en relation till revisorn som olämpligt då revisorn ska vara objektiv i sitt utförande, vilket försvåras om man granskar någon som man har en vänskapsrelation till. Vänskapshotet behandlas i analysmodellen (FAR, 2006).

Slutsatsen är att trots det arbete som revisionsbranschen lägger på att stärka opartiskhet, objektivitet och självständighet är ambitiöst räcker inte arbetet till för att helt utesluta potentiella situationer där oberoende kan brista. Det framgick dock vissa förslag som kunde hjälpa revisorn i de hotfulla situationerna. Avseende nätverksträffar anser respondenterna att man bör applicera ett professionellt agerande för att inte bli privat engagerad. Det är dock svårt att påverka hur tredje man uppfattar situationen så för att helt utesluta hotet att inte uppfattas som oberoende bör man undvika nätverksträffar. Gällande konsultuppdrag med höga arvoden bör det höga arvodet ingå i analysmodellen och dokumenteras som ett eventuellt hot där man poängterar vikten att ett fortsatt objektivt förhållningssätt. Även om det är en finansiellt betydelsefull klient, ska man inte låta arvodets storlek ha inverkan på de beslut som fattas. Hotet om granskning av en bekants rapport är ett direkt exempel på vänskapshot enligt analysmodellen och hanteras på så sätt att revisorn måste avsäga sig uppdraget enligt 21a§ Revisorslag (2001:883).

Rådgivning i samband med revision uppstår ofta i relationen mellan revisor och klient. Revisorer ser inte detta som ett problem, utan hänvisar till att det blir mer effektivt för kundföretaget att få rådgivning från revisorn än att anställa en utomstående rådgivare. Slutsatsen som går att dra gällande kombiuppdrag är att det är viktigt med förutbestämda mallar och tillvägagångssätt som behandlar hur revisorn bör agera i situation där hot mot oberoende uppstår. Respondenterna menade på att man hade specifika, förutbestämda procedurer för den här typen av uppdrag, vilket resulterar i ett starkt oberoende och att man därigenom undviker att finansiella rapporter påverkas. Dock menade en del respondenter att det föreligger en risk om självgranskningshot med kombiuppdrag och för att helt eliminera

denna risk bör man hålla redovisning och revision separat. Detta anser studiens författare vara lämpligt då det stärker förtroendet inom professionen och inga tvetydigheter förekommer.

Studien visar även att revisorer i stor utsträckning arbetar kortare tid hos större klienter och längre tid hos mindre klienter. Detta beror främst på att noterade bolag har regleringar för revisorsrotation men att mindre företag ej har det. Dessutom skiljer sig hanteringen åt gällande klientens storlek på grund av revisionens omfattningen. Större bolag tar längre tid att granska och det är fler parter inblandade vilket resulterar i att upplägget blir annorlunda gentemot mindre klienter. Därav drar studien slutsatsen att i revisorns förhållande till mindre kundföretag är risken för en beroendeställning högre än i förhållandet till större klienter. För att reducera risken att hamna i en beroendeställning för mindre bolag har respondenterna föreslagit att man bör införa lagstadgad revisorsrotation även för mindre bolag. Detta anser uppsatsens författare som ett lämpligt förslag då det föreligger märkligt att olika förhållningssätt förekommer avseende bolagsstorlek. Oberoende är en nyckelfaktor inom revision och man bör således, oavsett bolagsstorlek, arbeta på ett sätt som stärker oberoendet, i enlighet med Revisorslagen (2001:883) 20§ "...Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs".

Slutligen kan konstateras av respondenternas svar att oberoende ligger revisorerna varmt om hjärtat och att de kontinuerligt arbetar med att upprätthålla sin opartiska, objektiva och självständiga ställning genom reduktion av subjektivt inflytande för att säkerställa oberoende. Det finns således ett argument för att oberoendet inom den svenska revisionsbranschen upprätthålls.

6.2 Diskussion

En viktig inledande notering gällande resultatet är det stora bortfall undersökningen har. De slutsatser som dras i de avslutande styckena har baserats på en väldigt låg svarsfrekvens. Detta kan göra att resultatet medför felaktiga slutsatser. Studiens öppna frågor i enkäten kategoriseras dock som kvalitativa, vilket gör bortfallet mindre relevant. Studiens syfte var ej att göra en kvantitativ översikt över vilka medel som används utan det var att fråga specifika bolag hur de arbetar och ge dem utrymme att utveckla sina svar. En mer omfattande studie om ämnet hade möjligtvis behövts för att säkerställa de slutsatser som dras.

Vidare kan valet av utskick diskuteras. Enkäten som skickades till revisorer var avsedda för att de som erhöll den skulle svara. Det går dock inte att med 100% säkerhet fastställa att det faktiskt var personen som erhöll enkäten som slutligen fyllde i formuläret. Studiens författare utgår dock från att svaren som erhöles är sanningsenliga då det inte finns några indikationer på motsatsen. Likväl kan en diskussion föras om mer djupgående intervjuer hade varit mer lämpliga för studien, då det hade öppnat upp för mer långtgående diskussioner kring ämnet oberoende. Därtill kan man argumentera för att intervjuer av klienter hade medfört en mer nyanserad bild av ämnet där man får höra båda sidorna av förhållandet kring oberoende. Dock ansågs det mer relevant för denna studie att enbart fokusera på revisorer då studiens primära syfte var att undersöka hur dessa arbetar med oberoende.

En del av respondenterna föreslog återinförandet av revisionsplikten även för mindre bolag då de menar på att detta stärker förtroende för såväl den enskilde företagaren men även branschen som helhet. I kontrast till detta skriver Charlotta Marténg (2021) i tidningen Balans att Sven-Olov Daunfeldt och Niklas Rudholm, två professorer vid Handels forskningsinstitut, presenterar forskning som tyder på att slopandet av revisionsplikten för små bolag inte har haft en negativ inverkan på oberoendet. Författarna menar på att det inte finns några vetenskapliga bevis som pekar på att detta resulterat i ökat skattefusk och ekonomisk brottslighet utan snarare att slopandet haft en positiv inverkan med minskat regelkrångel. Det är således oklart huruvida återinförandet av revisionsplikten för små bolag är relevant eller ej.

Förslag till framtida forskning är hur ett alltför restriktivt förhållningssätt kan påverka kundrelationen i samband med upprätthållandet av oberoendet. Den här studien handlar om revisorns oberoende och hur revisorn förhåller sig till klienten. Detta område är djupt och brett och har diskuterats länge. Något som framkommer i mindre grad är forskningen kring revisorns affärsmässighet och risken i att vara *för* återhållsam gentemot kunden. Vilka risker finns det med att vara alltför återhållsam och restriktiv i sitt utövande och hur kan det påverka branschen i stort?

Ett annat forskningsämne som kan dissekteras i framtida forskning är huruvida revision borde hanteras av myndigheterna istället. Vilka positiva respektive negativa aspekter finns det med detta och hur kan branschen påverkas av en sådan förändring? Detta är en väldigt intressant

frågeställning som en av respondenter förslog och är tänkt att resultera i en reducerad finansiell beroendeställning som revisorn har till arvodet.

Referenslista

Allabolag. (2022). Om informationen. Tillgänglig online:

<https://www.allabolag.se/om/informationen> [Hämtad 11/5-2022]

Beck, P. J., & Wu, M. G. H. (2006). Learning by doing and audit quality, *Contemporary Accounting Research*, vol. 23, nr. 1, s. 1-30, DOI: 10.1506/AXU4-Q7Q9-3YAB-4QE0

Blay, A. D., & Geiger, M. A. (2013). Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions, *Contemporary Accounting Research*, vol. 30, nr. 2, s. 579-606, DOI: 10.1111/j.1911-3846.2012.01166.x

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Stockholm: Liber, ISBN: 988-91-47-11207-4

Burke, J. (2019). Deconstructing the use of REPO 105 and REPA 108 Transactions under SFAS 140: the Case of Lehman Brothers Holding Inc. and the Liability of Ernst & Young, *Academicus*, nr. 19, DOI: 10.7336/academicus.2019.19.12

Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality, *The Accounting Review*, vol. 81, nr. 3, s. 653-676, DOI: 10.2308/accr.2006.81.3.653

Chan, L., Chen, T.-Y., Janakiraman, S., & Radhakrishnan, S. (2012). Reexamining the relationship between audit and nonaudit fees: Dealing with weak instruments in two-stage least squares estimation, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 27, nr. 3, s. 299-324, DOI: 10.1177/0148558X11409154

Cheng, X. & Kwak, W. (2017). Predicting Auditor Changes with Qualified Audit Opinions Using Logit Analysis: Revisited, *Journal of Accounting and Finance*, vol. 17, nr. 8

Chi, W., & Pan, K. (2021). How do auditors respond to accounting restatements? Evidence on audit staff allocation, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, vol. 58, nr. 2, s. 847-879, DOI: 10.1007/s11156-021-01011-1

- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence., *Journal of Accounting & Economics*, vol. 33, nr. 2, s. 253-275, DOI: 10.1016/S0165-4101(02)00044-7
- Diamant, A. (2004). Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala: Iustus förlag, ISBN: 9176785742
- Dopuch, N., & King, R. R. (1991). The impact of MAS on auditors' independence: An experimental market study, *Journal of Accounting Research*, vol. 29, s. 60-98, DOI: 10.2307/2491004
- Eklöv, G. (2019). En bok om Revision, Lund: Studentlitteratur AB, ISBN: 978-91-44-08079-6
- Emby, C., & Davidson, R. (1998). The effects of engagement factors on auditor independence: Canadian evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. vol. 7, nr. 2, s. 163-179, DOI: 10.1016/S1061-9518(98)90012-X
- Europeiska Unionen. (2014). Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, *Europeiska unionens officiella tidning*
- FAR. (2021). FARs Samlingsvolym Revision 2021, Stockholm: FAR AB, ISBN: 978-91-88735-43-0
- FAR. (2006). Revision - En praktisk beskrivning, Stockholm: FAR Förlag AB, ISBN: 91-89678-47-8
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?, *The British Accounting Review*, vol. 36, nr.4, s. 345- 368, DOI: 10.1016/j.bar.2004.09.003
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 21, nr. 1, s. 67-78, DOI: 10.2308/aud.2002.21.1.67

Goldman, A., & Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence, *The Accounting review*, vol. 49, nr. 4, s. 707-718, DOI: <https://www.jstor.org/stable/245049>

Gul, F. (1991). A Theory of Disappointment Aversion, *Econometrica*, vol. 59, nr. 3, s. 667-686, DOI: 10.2307/2938223

Hope, O., & Langli, J. (2010). Auditor independence in a private firm and low litigation risk setting, *The Accounting Review*, vol 85, nr. 2, s. 573-605, DOI: 10.2308/accr.2010.85.2.573

Hu, M., Muhammad, A. & Yang, J. (2022). Ownership concentration, modified audit opinion, and auditor switch: New evidence and method, *North American Journal of Economics and Finance*, vol. 61, DOI: 10.1016/j.najef.2022.101692

Imhoff, E. A., Jr. (1978). Employment effects on auditor independence, *The Accounting Review*, vol. 53, nr.4, s. 869-888, ISSN: 0001-4826

Jin, J., Kanagaretnam, K., & Lobo, G. (2011). Ability of accounting and audit quality variables to predict bank failure during the financial crisis, vol. 35, nr. 11, s. 2811-2819, DOI: 10.1016/j.jbankfin.2011.03.005

Johnson, M., & Mamun, A. (2012). The failure of Lehman Brothers and its impact on other financial institutions, *Applied Financial Economics*, vol. 22, nr. 5, s. 375-385, DOI: 10.1080/09603107.2011.613762

Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 26, nr. 1, s. 113-131, DOI: 10.2308/aud.2007.26.1.113

Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The role of economic trade-offs in the audit opinion decision: An empirical analysis, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 11, nr. 4, s. 565-586, DOI: 10.1177/0148558X9601100403

Marteng, C. (2021). Frågan om revisionsplikt på nytt i hetluften, *Tidningen Balans*, Tillgänglig online:
<https://www.tidningenbalans.se/artikel/fragan-om-revisionsplikt-pa-nytt-i-hetluften> [Hämtad 27/5-2022]

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*, Stockholm: Norstedts Juridik AB, ISBN: 91-39-01164-x

Revisorsinspektionen. (2022). Månadsstatistik 2022-05-03. Tillgänglig online:
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/manadsstatistik/2022/statistik2222/>

Sveriges Rikes Lag., Revisorslag (2001:883).

Sveriges Rikes Lag., Aktiebolagslag (2005:551).

Swanson, Z. & Theis, J. (2019). Study of Going-Concern Opinions, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 34, nr 3, DOI: 10.1177/0148558X17706027

Sylvander, J. (2020). The influence of clients on the social identities within the audit profession : studies on the Swedish audit arena, Linköping: Linköping University, ISBN: 9789179298869

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 30, nr. 1, s. 101-121, DOI: 10.1177/0148558X14544505

Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 12, nr.1, s. 15-36, DOI: <https://doi.org/10.1177/0148558X9701200102>

Öhman, P., Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden, *Accounting History*, vol. 17, nr. 2, s. 241-257, DOI: 10.1177/1032373211434723

Bilaga 1

Intervjufrågor

1. Kan vi få en kort presentation av dig?
2. Vill du vara anonym i vår uppsats?
3. Hur länge har du arbetat som revisor?
4. Vad betyder revisorns oberoende för dig?
5. Hur arbetar du med att upprätthålla oberoende gentemot klienter?
6. Har du något / några exempel på situationer där du anser att oberoendet gentemot kund varit hotat?
7. Arbetar ni med internutbildningar för era anställda gällande oberoende?
8. Tycker du att det finns risk för mindre byråer att bli beroende av stora klienter där stora delar av den totala intäkten kan komma från ett företag? Varför/Varför inte?
9. Hur länge varar ett uppdrag hos kund normalt sätt? (Hur ofta sker revisorsrotation?)
10. Arbetar du med större eller mindre klienter?
11. Hanterar du kunder olika beroende på deras företagsstorlek?
12. Har du någon gång fått en gåva från kund? Om ja, hur upplevde du kundens intentioner bakom gåvan?
13. Hur ställer du dig till rådgivning i samband med revision?
14. Hur påverkar rådgivning i samband med revision upprätthållandet av oberoende?
15. Vad kan du tänka dig att man kan göra för att ytterligare stärka oberoendet?