



Höskolan Kristianstad  
291 88 Kristianstad  
044 250 30 00  
[www.hkr.se](http://www.hkr.se)

**Examensarbete 15 hp,  
Kandidatexamen i företagsekonomi  
Redovisning och Revision  
VT 2021**

## **Revisorsrotation och revisorns oberoende**

En kvalitativ studie om rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende i medelstora revisionsbyråer

Dragana Kalinović & Betiel Tewelde Ghebremedhin

**Författare**

Dragana Kalinović & Betiel Tewolde Ghebremedhin

**Titel**

Revisorsrotation och revisorns oberoende - En kvalitativ studie om rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende i medelstora revisionsbyråer

**Handledare**

Özgün İmre

**Examinator/Examiner**

Hélène Tjärnemo

**Sammanfattning**

Revisorernas oberoende har under de senaste två decennierna varit ett mycket kontroversiellt ämne till följd av de skandaler som inträffade i USA i början av millenniet. Den välkända Enronskandalen väckte mycket uppmärksamhet vilket resulterade i att många intressenter har blivit skeptiska mot revisorns oberoende och tappade förtroendet för revisorerna. Det är nämligen mycket viktigt för revisionsbranschen att inge förtroende för sitt arbete, om allmänheten ska kunna förlita sig på den information som framgår av revisionsberättelsen. I syfte att säkerställa revisorns oberoende gentemot sina klienter infördes *analysmodellen* i Sverige den första januari 2002. Modellen bygger på att en revisor, inför varje granskningsuppdrag, ska pröva om det föreligger sådana omständigheter som kan rubba dennes oberoende. Under samma år antogs även EU-rekommendationen 2002/590/EG i syfte att behandla frågor avseende oberoende problematiken inom EU. Rekommendationen 2002/590/EG föreslår revisorsrotation, d.v.s. att påskrivande revisorer ska bytas ut efter två genomförda mandatperioder på sammanlagt sju år. Syftet med uppsatsen är att bilda en djupgående uppfattning om revisorn oberoende och huruvida rotationsregler kan främja oberoendet samt under vilka förutsättningar de kan tillämpas. För att besvara studiens forskningsfrågor tillämpades kvalitativa semistrukturerade intervjuer med fem revisorer från region syd i Sverige. Resultaten visar att en revisor ska agera med objektivitet, självständighet och opartiskhet i syfte att bevara sin oberoende ställning. Studien påvisar att rotationsregler tillämpas främst i de klientföretagen av allmänt intresse.

**Ämnesord/Keywords**

Revisorns oberoende, Revisorsrotation, Rotationsregler, EU-rekommendationen, informationsasymmetri, faktisk oberoende, synbart oberoende.

**Author**

Dragana Kalinović & Betiel Tewolde Ghebremedhin

**Titel**

Auditor independence and audit rotation- a qualitative study on the impact of rotation rules on the auditor's independence in medium-sized audit firms

**Supervisor**

Özgün İmre

**Examiner**

Hélène Tjärnemo

**Abstract**

The independence of auditors has been a very controversial topic for the past two decades because of the scandals that occurred in the United States at the beginning of the millennium. The Enron scandal attracted a lot of attention, which resulted in many stakeholders becoming skeptical of the auditor's independence and losing confidence in them. It is important for the auditing industry to instill confidence in their work, so that the public can rely on the information that appears in the audit report. In order to ensure the auditor's independence, the so-called “*analysmodellen*” was introduced in Sweden on the first of January 2002. The model is based on an auditor, prior to each audit assignment, examining whether there are circumstances that could upset his independence. During the same year, Commission Recommendation 2002/590/EC was also adopted to address issues relating to the issue of independence within the EU. The recommendation proposes auditor rotation, i.e. endorsing auditors to be replaced after two completed terms of office of a total of seven years. The purpose of this thesis is to form an in-depth view of the auditor's independence, whether rotation rules can promote independence and the conditions under which it can be applied. To answer the research questions, qualitative semi-structured interviews were applied with five auditors in the Southern Region of Sweden. The results show that an auditor must act objectively and impartially in order to maintain his independence. The rotation rules are mainly applied in the companies of public interest.

**Keywords**

Auditor independence, Auditor rotation, Rotation rules, Commission Recommendation, Information Asymmetry, independence in mind, independence in appearance.

## **Förord**

*Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Özgün İmre för all konstruktiv kritik och goda råd under hela arbetsprocessen samt alla opponenter för deras värdefulla förbättringsförslag.*

*Slutligen vill vi tacka till alla respondenter för deras medverkan, trots den höga arbetsbelastningen. Utan deras insats hade denna studie inte varit möjlig att genomföras.*

Kristianstad den 27:e maj 2021

---

Dragana Kalinović

---

Betiel Tewelde Ghebremedhin

## **Förkortningslista**

<b>2002/590/EG</b>	EU-rekommendationen: Revisorers oberoende i EU
<b>ABL</b>	Aktiebolagslagen (2005:551)
<b>FAR</b>	Föreningen Auktoriserade Revisorer
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>RL</b>	Revisorslagen
<b>SOU</b>	Statens offentliga utredning
<b>SFS</b>	Svensk författningssamling

# Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Syfte	5
1.4 Problemformulering	5
1.5 Avgränsningar	6
2 Teori och referensram	7
2.1 Revisorns oberoende	7
2.3 Rotationsregler	7
2.4 Analysmodellen	8
2.4.1 Omständigheter som kan rubba revisorns förtroende	8
2.4.2 Eliminering av förtroenderubbande omständigheter	11
2.5 EU-rekommendationen: 2002/590/EG	11
2.6 Agentteorin	12
2.7 Legitimitetsteorin	13
2.8 Litteraturgenomgång	14
2.9 Sammanfattning av den teoretiska referensramen	14
3 Metod	16
3.1 Forskningsansats	16
3.2 Kvalitativ metod	16
3.3 Datainsamling	17
3.4 Intervjuer	17
3.5 Urval av respondenter	19
3.6 Databearbetning	20
3.7 Studiens trovärdighet	20
4 Empiri	23
4.1 Presentation av de medverkande revisorer	23
4.2 Presentation av empirisk data avseende revisorns oberoende	23
4.3 Presentation av empirisk data avseende analysmodellen	25
4.4 Presentation av empirisk data avseende rotationsregler	31
5 Analys	35
5.1 Revisorns oberoende	35
5.2 Analysmodellen	36

5.3 Rotationsregler	40
6 Sammanfattande slutsatser	44
6.1 Slutsatser	44
6.2 Förslag till framtida studier	45
6.3 Studiens bidrag	45
7 Källförteckningen	46
Bilaga 1 Intervjuguide	49

# 1 Inledning

---

*I det inledande kapitlet presenteras en bakgrund över uppsatsämnet. Vidare redogörs för problemområdet vilket ger läsaren en bättre förståelse över den samhällliga problematiken gällande revisorns oberoende och varför det är viktigt med revisorsrotation. Slutligen ges en förtydligad bild över studiens syfte följt av forskningsfrågor och avgränsningar.*

---

## 1.1 Bakgrund

Redovisning är ett brett område inom företagsekonomi som finns till för att visa ett företags ekonomiska situation inför företagets potentiella- såväl som befintliga intressenter (FAR 2003). Denna information sammanställs i så kallade finansiella rapporter som innefattar t.ex. resultat- och balansräkning, kassaflödesanalys och noter (Marton & Sandell, 2016). De finansiella rapporterna utgör sedan grunden för många viktiga beslut som fattas av olika intressenter inom ett företag. I syfte att säkerställa att informationen som rapporterats av företaget är pålitlig, brukar många intressenter utgå ifrån de utlåtanden som framgår av revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen lämnas på begäran till bolagsstämman i slutet av räkenskapsåret efter att revisorn har granskat företagets alla räkenskaper och förvaltning. Genom att anlita en extern revisor som granskar företagets räkenskaper skapas det ett starkare förtroende för företagets redovisning och årsredovisning och dess innehåll (Möberg, Valentin & Åkersten, 2017).

Revisionens faktiska syfte är att utföra en oberoende granskning av företagets verksamhet samt intyga huruvida bolaget har följt de lagar och regler som gäller vid bedrivandet av affärsverksamhet SFS 2005:551 (ABL). Dessutom måste det finnas bevis som styrker att styrelsen har skött redovisningen på ett korrekt sätt. För att exempelvis framtida aktieinvestorer ska kunna förlita sig på de utlåtanden som framgår av revisionsberättelsen är det av väsentlig betydelse att den påskrivande revisorn och teamet bakom uppfyller vissa krav (Carrington, 2014).

Grundförutsättningen för att skapa tilltro för sitt granskningsarbete och de uttalanden som görs i revisionsberättelsen är att arbeta oberoende i relation till klientföretaget samt iaktta en viss professionell skepticism. Intresset för revisorns oberoende har ökat avsevärt i takt med att näringslivet blivit mer komplext. Det har även lett till en ökad efterfrågan på trovärdig information om bolagets finansiella ställning och resultat. Det finns starka argument för att



revisorer ska vara oberoende gentemot sina klienter. Detta har särskilt blivit uppmärksammat efter de stora revisionsskandalerna under 2000-talet, som exempelvis Enron i USA och Panaxia AB i Sverige. Det stora energibolaget Enron har publicerat vilseledande information i de finansiella rapporterna som har gett en förskönande bild över verksamheten för att framstå som mer framgångsrika och mindre skuldsatta (Flening, 2003). Därutöver blev företagets revisor alltför beroende av de konsultintäkter som han fick från denna organisation (Carrington, 2014). Det har lett till att han bortsett från att anmärka väsentliga felaktigheter i bolagets interna kontroll. Skandalerna ledde fram till att nya regleringar avseende revision har införts. Enronskandalen skapade en omfattande diskussion om huruvida externa revisorer är oberoende eller inte. Resultatet av det blev att kraven på revisionsföretag skärptes till ordentligt vilket senare ledde till införandet av en obligatorisk rotation bland revisorer i syfte att förbättra deras oberoende ställning gentemot kund (Flening, 2003).

Ytterligare ett exempel på revisionsskandaler som har inträffat under de senaste åren berör företaget Panaxia AB. Panaxia AB är ett svenskt säkerhetsbolag som sysslar med värdetransporter. Bolaget hade begått flera bokföringsbrott utan att revisorn reagerat. Panaxia AB gick senare i konkurs under år 2012 på grund av bokföringsbrott eftersom bolaget har utnyttjat kundernas pengar på ett felaktigt sätt. Bolaget har fört över pengarna till en närstående bolag som i sin tur använde dem för att betala av sina skulder. Dessa överföringar har inte tagits upp i bolagets årsredovisningar. Revisorn har inte agerat rätt vid misstanke om bokföringsbrott och trots situationen lämnade revisorn en ren revisionsberättelse utan några anmärkningar (Sveriges radio, 2013).

För att säkerställa förtroende för revisorer har det även införts en mängd olika regler av olika myndigheter inom branschen, som styr revisionsarbetet under hela processen. Enligt EU:s åttonde direktiv ska en revisor eller ett revisionsföretag inte utföra en lagstadgad revision om den kan leda till egenintresse eller självgranskning. Anledningen till det här beslutet är för att skydda den lagstadgade revisorns oberoende ställning (2006/43/EG). Av Aktiebolagslagen (ABL) och Revisorslagen (RL), framgår det en rad olika paragrafer med tvingande lagregler som ställer krav på revisorns opartiskhet och självständighet. Bestämmelserna som framgår av Aktiebolagslagen anger även vilka verksamheter som en revisor inte får lov att utöva revisionsuppdraget på, för att undvika hamna in en beroendeställning.

I januari 2002 lagstiftades den s.k. *analysmodellen* som bygger på att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet. Det är en modell som bygger på att en revisor, inför varje granskningsuppdrag, ska pröva om det föreligger sådana omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet. Modellen består av ett antal risker som kan utgöra fara för revisorns oberoende, nämligen: egenintressehot, vänskapshot, självgranskningshot, partställningshot och skrämshot. I situationer där något av ovanstående hot uppstår är revisorn skyldigt att omedelbart ompröva sin opartiskhet och bedöma huruvida det finns behov av att avsäga sig uppdraget (FAR, 2020).

International federation of accountants (IFAC) har delat upp begreppet oberoendet i två huvudkomponenter synbart oberoende och faktiskt oberoende. Synbart oberoende innebär att revisorn uppträder på ett sådant sätt som gör att omgivningen uppfattar revisorn som objektiv i sin agerande. Faktiskt oberoende handlar mer om förmågan att själv kunna bedöma olika förhållanden när en revisor behöver göra viktiga utlåtanden utan att dennes professionella omdöme påverkas på ett negativt sätt. Revisorn ska även göra en bedömning om dennes objektivitet eller professionella skepticism skulle kunna ifrågasättas (Carrington, 2014). Europaparlamentet har under år 2014 utformat ett revisionspaket med bestämmelser och föreskrifter avseende krav på rotation. Dock har dessa bestämmelser inte trätt i kraft förrän några år senare, nämligen 2016. Ett särskilt uppmärksammat område i det här revisionspaketet var rotationsreglerna. Föreskrifterna om revisorsrotation syftar till att bevara ett långvarigt förtroende för det granskningsarbetet som utförs av revisorer i samhället. Enligt Revisorsförordningen får den utvalda revisorn medverka i revisionsuppdraget i max sju år varefter uppdraget måste avslutas och den s.k. karenstiden träder i kraft. Med karenstid menas att revisorn inte får återuppta sitt uppdrag hos samma klient förrän en treårig period har förflutit, med andra ord är det en "cooling-off" period mellan klient och revisor (SOU 2015:49). Trots de aktuella bestämmelserna pågår det fortfarande en debatt i media gällande revisorerna bristande granskningsarbete.

## 1.2 Problemdiskussion

*“Det kan bli mångmiljonböter för revisionsjättar när regeringen föreslår nya regler om revisorers oberoende. Regeringen föreslår också att banker inte ska få ha samma revisionsbyrå mer än tio år – men övergångsperioden blir lång.”*

(Johansson, Svenska Dagbladet, 7.april. 2016)

Citatet ovan visar vikten av revisorsrotation i syftet att förebygga risken för att revisorer att komma för nära företaget de granskar. För att undgå att hamna i en förtroendekris är det mycket viktigt att förstärka sitt oberoende på alla sätt och vis. Skandalerna som har beskrivits ovan visar på en tydlig brist på opartiskhet bland de inblandade revisorerna. Den negativa bilden av revisorn i media kan leda till att förtroendet för revisionen minskas avsevärt på sikt. I de ovan nämnda skandalerna har det påvisats att revisorer försummat sina skyldigheter för anmälningsplikt vid misstanke om bokföringsbrott. Dessutom blev en av revisorerna för beroende av de konsultintäkter som han tjänade genom sitt uppdrag, vilket strider mot en god revisorssed. En inflytelserik faktor som har väldigt stor påverkan på allmänhetens uppfattning gällande revisionen är att revisionsbyråerna ofta tillhandahåller både redovisnings- och revisionstjänster samt en del rådgivning till en och samma kund. När en revisionsbyrå biträder en revisionsklient med både redovisnings- och rådgivningstjänster kallas det med andra ord för *kombiuppdrag* (Justitiedepartementet, 2003). På kort sikt kan ett *kombiuppdrag* vara en kostnadseffektiv lösning för mindre bolag. Däremot ökar risken för självgranskningshot på längre sikt det vill säga att en revisor reviderar sitt eget arbete.

Revisorns oberoende är alltså ett mycket problematiskt ämne i samhället än idag eftersom det finns höga krav på att en revisor måste genomföra sitt revisionsuppdrag på ett opartiskt och objektivt sätt. Problematiken beror till stor del på att det fullständiga oberoendet kan vara svårt att uppnå. Införandet av de så kallade rotationsreglerna ansågs av Regeringen som ett bra tillvägagångssätt för att dels stärka förtroendet för revisorer dels öka kvaliteten på de reviderade finansiella rapporterna. Det finns starka argument att tro att exempelvis ett vänskapshot uppstår i situationer där en revisor har haft en och samma klient under flera år i rad (Eklöv Alander, 2019). Revisorn bekantar sig då med klienten på djupet samt får tillgång till mycket känslig information om företagets verksamhet. I det långa loppet kan det skapa en intressekonflikt mellan de vederbörande parterna (SFS 2001:883).

För att en revisor ska förstärka sin oberoende ställning och behålla sin opartiskhet är det enligt Harntono, Suwardi, Miharjo & Hartadi (2016) nödvändigt att begränsa sina uppdrag på max fem år varefter revisorn ska roteras, d.v.s. byta klient. Författarna hävdar att längre mandatperioder än fem år kan ha en negativ påverkan på revisorernas oberoende. Detta påstående har även stöd i lag, nämligen 21§ Revisionslagen (1999:1079). Däremot opponerar sig vissa författare mot detta påstående. Williams och Wilder (2017) anger att rotations reglerna har även sina svaga sidor som på lång sikt kan försämra revisionen. De menar nämligen att en

kontinuerlig rotation kan leda till att väsentliga felaktigheter utelämnas oavsiktligt under den första granskningsperioden. Författarna påpekar vidare att en revisor som granskar ett företags räkenskaper under en längre period, får en bättre uppfattning över företagets verksamhet och kan i tidigt skede identifiera eventuella risker. Å andra sidan kan det vara svårt för en ny revisor att identifiera väsentliga felaktigheter tidigt i processen och vidta vederbörliga åtgärder (Williams & Wilder, 2017).

Frågan om huruvida revisorsrotation faktiskt bidrar till förstärkning av oberoendet och bättre kvalitet har både röster för och emot. Corbella, Florio, Gotti och Mastrolia (2015) har i sin studie forskat kring revisorsrotation i Italien, ett land som har tillämpat tvingande rotation ända sedan år 1975. Författarna har i sitt urval fokuserat på stora börsnoterade företag som har granskats av olika revisionsbyråer, både stora och små. Resultatet visade att revisionsrotation medför en bättre revisionskvalitet, dock endast för företag som granskas av en revisionsbyrå som inte tillhör Big 4 (Corbella et al., 2015). Av den anledningen kan det vara intressant att forska kring situationen i medelstora revisionsbolag samt hur de tillämpar regler avseende rotation inom sin verksamhet. Dessutom skulle studien bidra med nya perspektiv på ämnet ur den anställdes synvinkel samt påvisa ifall det finns ett starkt gemensamt ställningstagande för eller emot rotationsregler. Sambandet mellan revisorsrotation och oberoendet är allmänt ett mycket omdiskuterat ämne och av den anledningen kan det vara ett intressant undersökningsområde att fördjupa sig inom.

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna studie är att ur de anställdas perspektiv på medelstora revisionsbyråer bilda en uppfattning om revisorns oberoende och huruvida rotationsregler kan implementeras. Syftet är dessutom att undersöka de bakomliggande faktorerna som är av väsentlig betydelse för oberoendet.

### **1.4 Problemformulering**

Den negativa bilden som har uppstått i samhället mot revisionsbranschen till följd av de förflutna revisionsskandalerna har haft negativ inverkan på hela branschen. Problematiken som lyfts upp i tidigare avsnitt har mynnat ut i följande forskningsfrågor:

1. Vilka faktorer är av väsentlig betydelse för att bevara oberoendet enligt revisorer inom medelstora revisionsbyråer i Sverige?

2. Under vilka förutsättningar kan rotationsregler implementeras i syfte att förstärka oberoendet?

### **1.5 Avgränsningar**

Vi har valt att avgränsa vår uppsats till att undersöka de auktoriserade revisorernas uppfattning och erfarenheter avseende revisorns oberoende och rotationsregler på medelstora revisionsbolag. I studien kommer hänsyn att tas till den geografiska belägenhet och studien avgränsas därför till endast region syd i Sverige. Anledning till denna avgränsning är för att respondenterna i denna studie arbetar på företag inom region syd. Respondenterna som är involverade i denna studie använder i dagsläget inte regler om rotation. Därför kan denna målgrupp bidra med en ökad förståelse för varför reglerna inte är tillämpbara på samtliga revisorer i branschen.

## 2 Teori och referensram

---

*I det här kapitlet presenteras de huvudsakliga begreppen som uppsatsämnet bygger på samt två valda teorier som ska genomsyra hela studien.*

---

### 2.1 Revisorns oberoende

Med revisorns oberoende menas att en revisor ska vara opartisk och objektiv i sin bedömning (Ponemon & Gabhart, 1990). Det är en revisorsfråga som har diskuterats vid olika tillfällen. Frågan behandlades i början av 1980 talet i samband med regeringens strävan att effektivisera företagsrevision. Enligt Gietzmann & Sen (2002) är oberoende av yttersta vikt för effektivitet av granskningsfunktion.

Som nämnts ovan kan oberoendet delas in i två olika termer: synbart oberoende och faktiskt oberoende. Synbart oberoende handlar om hur andra ser och upplever revisorsprofessionen. En revisor måste iaktta särskild försiktighet när det gäller utförande av granskningsuppdraget. Det med anledning av att slippa eventuella missuppfattningar som kan uppstå från intressenternas sida. Ett företags aktieinvestor ska uppfatta revisorn som förtroendeingivande och någon som de kan förlita sig på när det kommer till att satsa kapital i ett företag av intresse. Quick och Warming-Rasmussen (2015) menar att det synbara oberoendet är en essentiell faktor för att allmänheten ska kunna bilda rätt uppfattning över revisorns funktion i ett företag. Författarna betonar även att det synbara oberoendet förstärker tillförlitligheten för den finansiella information som har granskats av revisorn i fråga (Quick & Warming-Rasmussen, 2015). Det faktiska oberoendet å andra sidan handlar mer om revisorns kompetens och förmågan att motstå från potentiella påtryckningar från sin klient. Quick och Warming-Rasmussen (2015) åsyftar att en revisor själv ska kunna bedöma sitt eget arbete. Dessutom ska revisorn vara fördomsfri i sitt yttrande när det är dags att upprätta en revisionsberättelse.

### 2.3 Rotationsregler

Krav på revisorsrotation lagstodgades i Sverige först år 2005 (SFS 2005:551). Enligt bestämmelserna i Aktiebolagslagen (ABL) 9 kap. framgår det att den enskilda revisorn vid granskning av företag av allmänt intresse får vara verksam på ett och samma bolag i högst sju år. Varefter revisorn är skyldig att avsäga sig uppdraget och inte får delta i revisionen på samma klientföretaget innan minst två år har förflutit. Som tumregel gäller en s.k. avkylningsperiod

eller karenstid på två år (SFS 2005:551). Vidare antog Europaparlamentet ett revisionspaket (EU:s revisionspaket) med nya regler gällande krav på revisorsrotation i april år 2014. De nya reglerna omfattar dels särskilda krav angående lagstadgad revision av bolag av allmänt intresse dels krav på förlängd karenstid. Reglerna avseende revisorsrotation förblev oförändrade d.v.s. den valda revisorn är skyldig att avsluta sin medverkan i revisionsuppdraget senast när sju år har löpt ut. Varpå det följer en avkylningsperiod om tre år numera (SOU 2015:49).

Enligt Köhler, Quick, & Willek (2016) syftar dessa regler till att förstärka tillförlitligheten för det revisionsarbete som utförts av bolagets valda revisor. Författarna hävdar i sin studie att syftet med de nya bestämmelserna är bland annat att förstärka tillförlitligheten, integriteten och objektiviteten för revisorer under den period som de är verksamma hos sin revisionsklient. Författarna menar att tvingande rotation skulle innebära att kvaliteten av den lagstadgade revisionen förbättras (Köhler et. al, 2016). Ytterligare en studie utfördes i Sydkorea av Choi, Lim & Mali (2017) där de studerar effekten av revisorsrotation på revisionskvaliteten. Författarna kom fram till att en sexårig mandattid är tillräcklig nog och menar att oberoendet kan försämrats om uppdragstiden vore längre än sex år.

## **2.4 Analysmodellen**

*Analysmodellen* är en modell som används för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Syftet med modellen är att garantera att kravet på revisorns opartiskhet och självständighet efterlevs. Modellen infördes i lagen den 1:a januari 2002 och är en del av Revisorslagen (FAR, 2005). Det åligger att en revisor ska inför varje uppdrag pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba tilltron till revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet (Möberg et al., 2017). Enligt revisorslagen 20§ ska en revisor alltid vara opartisk och självständigt samt vara objektiv i sina ställningstagande. Det som i lagen benämns som självständighet och opartiskhet är det som ibland kallas för oberoende. Revisorn är skyldig att säkerställa sitt oberoende genom att följa *analysmodellen* inför varje uppdrag (FAR, 2003).

### *2.4.1 Omständigheter som kan rubba revisorns förtroende*

Enligt Revisorslagen 21§ är en revisor skyldigt att inför varje nytt uppdrag samt löpande under verksamhetsåret ha uppsikt över omständigheter som skulle kunna rubba dennes förtroende. Dessa omständigheter eller närmare bestämt *hot* som framgår av *analysmodellen* anses som oetiska från revisorns sida och medför att revisorn omedelbart måste avsäga sig uppdraget

(Prop. 2000/01:146). Av *analysmodellen* framgår totalt fem olika hot och nedanför följer en kortfattad beskrivning över samtliga hot som har identifierats:

- Egenintressehot - när en revisor har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet.
- Självgranskningshot - när en revisor har lämnat en fristående rådgivning i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget.
- Partställningshot - när en revisor uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakt med skattemyndighet.
- Vänskapshot - när en revisor eller någon annan person i revisionsteamet har en nära relation med revisionsklienten.
- Skrämselhot - när en revisor utsätts för hot eller någon annan påtryckning från revisionsklientens sida.

Enligt Revisorslagen 21§ 1a föreligger ett *egenintressehot* om en revisor har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Exempel på ekonomiskt intresse kan vara om revisorn har affärsmässiga relationer, gemensamma projekt eller ekonomiska beroendeförhållande med revisionsklienter utöver revisionsuppdraget (FAR 2003). Det kan även handla om transaktioner som görs mellan revisorn och klientföretaget. Av Revisorsamfundet, SRS (2003:43-44) framgår det att hänsyn ska tas till storleken av transaktioner och på vilka villkor dessa genomförs eftersom sådana handlingar kan rubba revisorns oberoende. Om försäljningspriset avviker från marknadspriset vid affär mellan revisor och dennes klient, finns det anledning till att ifrågasätta revisorns oberoende i förhållande till klienten. Inköp av förbrukningsmaterial och varor av mindre värde som används på en revisionsbyrå anses inte vara av väsentlig betydelse för att revisions oberoende ska komma ifråga (SRS 2003:43-44). I artikel skriven av Johari, Mohd-Sanusi och Chong (2017) förekommer det ytterligare förhållande där egenintressehot kan uppstå. Författarna menar att om en revisor tillhandahåller fristående rådgivning till sin klient i syfte att generera extra inkomster till sitt bolag kan detta anses som ekonomiskt intresse av större grad.

*Självgranskningshot* inträffar när en revisor har lämnat en fristående rådgivning i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget (RL 21§1b). Det kan exempelvis hända om en revisor vid ett tidigare tillfälle har lämnat fristående rådgivning inom en fråga som hen sedan ska granska. Revisorn ska även vara aktsam vid tillhandahållandet av fristående rådgivning gällande regler och rekommendationer eftersom dessa kan ge upphov till självgranskning. Denna typ av hot



kan också föreligga om en revisor tidigare har varit anställd hos en potentiell kund, etc. En revisor måste även beakta situationer som på ett indirekt sätt kan sätta i fråga dennes oberoende. Det kan exempelvis handla om att en revisors närstående är en del av ledningsgruppen hos revisionsklienten (FAR, 2005). Även författarna Le, Nguyen, Vo, Nguyen och Dinh (2019) uppmärksammar att vissa icke-revisionstjänster kan under vissa förutsättningar utgöra risk mot oberoendet. Författarna förklarar att etikkoden förutsätter av revisionsföretag i Vietnam att inte tillhandahålla både revision och skatterådgivning till samma företag. Anledningen till att det förbjuds enligt etikkoden är eftersom det ökar risken för självgranskning.

*Partställningshot* föreligger om en revisor har uppträtt till stöd för eller mot klienten. (FAR 2003). Ett exempel är när en revisor uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakt med skattemyndighet. Vidare kan ett partställningshot föreligga om revisorn är medhjälpare i förhandlingarna vid förvärv och dylikt (Prop. 2000/01:146). Le et al. (2019) förklarar att revisorn i denna situation agerar som förespråkare för sin klient vid exempelvis kontakt med andra myndigheter vilket ökar risken för att revisorns oberoende ställning ifrågasätts.

*Vänskapshot* uppkommer om en revisor eller någon annan person i revisionsteamet har en nära relation med revisionsklienten (FAR, 2003). Att ha en alltför personlig relation till någon av styrelsemedlemmarna i det granskade företaget innebär ett direkt hot mot revisorns oberoende. Dessutom medför det att revisorn försummar sina synligheter på sikt genom att vara för vänligt inställd till sin klient. Ett vänskapshot anses också föreligga om revisorn känner eller har en vänskapsrelation med anhöriga till någon i ledningsgruppen (FAR, 2005). Le et al. (2019) betonar vikten av revisorns självständighet i till sin klient. Det är nämligen revisorn skyldighet att meddela vid misstanke om brott och av den anledningen får dessa parter inte vara i relation till varandra.

*Skrämselhot* kan uppkomma om en revisor utsätts för hot eller någon annan påtryckning som kan väcka obehag och skrämja revisorn för att på så sätt påverka revisorns uttalande om redovisningen (RL 21 §1e). För att ett skrämselhot ska var aktuellt krävs det att en revisor känner det minsta obehag för en klients reaktion på de uttalanden som framgår av revisionsberättelsen (SOU 1999:148). Vanliga ifrågasättanden från revisorns sida gällande dennes ställningstagande faller inte inom ramen för skrämsel, utan endast påtryckningar som inger obehag (FAR, 2005).

#### 2.4.2 Eliminering av förtroenderubbade omständigheter

Såvida det föreligger omständigheter som kan vara av förtroenderubbade karaktär för revisorns oberoende, är revisorn skyldig att omedelbart avsäga sig uppdraget. Kravet på att avsäga sig uppdraget kan elimineras med hjälp av den generalklausul som finns stadgad i lagen. Revisorn behöver inte avbryta ett uppdrag såvida hen kan påvisa att det är möjligt att åtgärda dessa omständigheter i syfte att skydda sitt oberoende (FAR, 2003). Som bevis för de motåtgärder som revisorn avser att vidta, är hen skyldig att dokumentera de riskbedömningar som har gjorts vid analysen av uppdraget. Av dokumentationen bör det exempelvis framgå olika omständigheter som har identifierats som eventuellt skulle kunna sätta i fråga dennes oberoende. Utöver det ska det framgå detaljer på hur revisorn avser att neutralisera de oberoende hoten som har identifierats (FAR, 2005).

### 2.5 EU-rekommendationen: 2002/590/EG

EU-rekommendation: 2002/590/EG behandlar främst frågor gällande revisorns oberoende inom EU. Den tillkom med syfte att behandla frågor avseende den oberoendeproblematiken som alltid har funnits inom revisionsyrket. Rekommendationen uppkom främst med syfte att förstärka kvaliteten på den finansiella information som offentliggörs av ett företag. EU-rekommendationen liksom *analysmodellen* omfattar de fem hoten mot oberoendet, det vill säga: egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, förtrolighets- eller tillitshot och skrämselhot.

Enligt EU-rekommendationen: 2002/590/EG kan en revisors oberoende rubbas om den professionella relationen mellan en revisor och klient övergår till en relation grundad på tillit och förtrolighet. Detta omnämns i *analysmodellen* som vänskapshot och det är ett hot mot en revisors oberoende som kan uppkomma om en revisor har arbetat med en nära klient under en längre tid. Det är viktigt att minimera risken att den professionella relationen mellan revisor och klient ska övergå till ett vänskapsförhållande. EU-rekommendationen 2002/590/EG föreslår att revisorer med nyckelställning i revisionsteamet ska bytas ut efter två genomförda mandatperioder på sammanlagt sju år. Revisorer med nyckelställning är främst de påskrivande revisorerna, som har ansvar att skriva på revisionsberättelsen som senare publiceras i årsredovisningen hos klienten (Carrington, 2014). Den påskrivande revisorn får alltså ha ett uppdrag under en mandatperiod på totalt sju år. Därefter rekommenderas en rotation.

Det framgår i EU-rekommendationen även att den påskrivande revisor bör beakta den risk som kan uppstå genom att andra medlemmar i uppdragsteamet har arbetat länge för samma kund. Det rekommenderas vidare att den påskrivande revisorn bör vidta lämpliga skyddsåtgärder för att minska risken för att vänskapsrelationer ska uppkomma mellan medlemmarna i revisionsteamet och klienten. Den revisorsrotation som förordas enligt EU-rekommendationen gäller främst för en revisionsklient som är *företag av allmänt intresse*. Företag av allmänt intresse beskrivs enligt EU-rekommendation, som ett bolag som på grund av sin verksamhet, storlek, antal anställda eller antal aktieägare anses vara av intresse för allmänheten. Exempel på sådana företag är kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag, pensionsförvaltare och börsnoterade företag. Det föreslås vidare av EU-rekommendationen att en revisorsrotation kan även vara tillämplig på andra företag än sådana som är av allmänt intresse.

## 2.6 Agentteorin

Agentteorin beskriver relationen mellan principal (företagsägaren) och agent (företagsledningen). Deegan & Unerman (2011) beskriver principal-agent förhållandet som kontraktbaserat där en eller flera ägare engagerar någon i företagsledningen till att vara delaktig i driften av verksamheten. Vidare förutsätts det att agenten d.v.s. medlemmar som sitter i styrelsen och företagsledningen är rationella i sitt beslutsfattande. Dessutom ska ledningen alltid sträva efter att maximera vinsten för ägaren. Teorin utgår ifrån att företagsledningen försöker öka sin egen nytta på bekostnad av företagsägaren (Getie, 2014). Inom agentteorin antas ägarna inte vara personligt involverade i bedrivandet av verksamheten, vilket leder till att ett s.k. *informationsgap* uppstår mellan ägaren (principalen) och företagsledningen (agenten). Informationsgapet är ett resultat av att ägarna inte är lika delaktiga i hur rörelsen bedrivs vilket gör att de har sämre insikt i hur det faktiskt går till för företaget jämfört med företagsledningen. Det är därför i principalens intresse att agenten ska förfara i enlighet med ägarens målsättningar och alltid ha dessa i åtanke. Principalen måste av den anledningen säkerställa att agenten och principalen delar samma vision och mål som leder till att värdet för hela organisationen ökar (Agoglia et al., 2015). I syfte att minimera informationsgapet mellan agent och principal ska agenten, se till att upprätta årliga finansiella rapporter, där de kontinuerligt redovisar företagets finansiella ställning och resultat. Företagsledningen kan välja att anlita en revisor som granskar företagets redovisning för att säkerställa att den har upprättats i enlighet med gällande lagar och

regler. Genom denna procedur kan även aktieägarna försäkra sig om att det alltid finns någon som kontrollerar agentens förfarande (Artsberg, 2005).

## 2.7 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin handlar om legitimitet som varje företag strävar efter att uppnå genom att anpassa sig efter samhällets förväntningar. Det är angeläget för företag att uppträda i enlighet med samhällets förväntningar i syfte att framstå som legitima och vinna över allmänhetens förtroende. Om företaget misslyckas med att upprätthålla sin legitimitet kan det bland annat leda till svårigheter med marknadsföring. Legitimitetsteorin betonar företagens kontinuerliga strävan efter att få bekräftelse från sin omgivning för sin insats. Vikten läggs dock inte på företagets förfaringssätt i sig utan mer på hur omgivningen uppfattar det att vara (Deegan & Unerman, 2011). För att allmänheten ska uppfatta en viss organisation som legitim måste det finnas bevis som styrker dess legitimitet. Deegan och Unerman (2011) menar att legitimitet kan åstadkommas genom upprättande av olika handlingar som styrker det som företag påstår att de gör. Det kan exempelvis handla om att företag upprättar hållbarhetsrapporter som signalerar i allmänheten att företaget handlar på ett etiskt sätt. Styrelsemedlemmarna måste vara lyhörda för olika förändringar som sker inom de etiska ramarna för att kunna anpassa sig till de nya omständigheterna som kan tänkas inträffa (Deegan & Unerman, 2011).

Som det framgår av texten ovan är företagsägarna oftast egennyttiga alltså handlar oftast utifrån eget intresse. De är trots allt inte personligt delaktiga i bedrivandet av verksamheten. Av den anledningen skapas det en s.k *informationsasymmetri* mellan företagets ledning och företags intressenter. Revisorns roll i dessa situationer är att säkerställa att den information som offentliggörs visar en rättvisande bild över företagets verksamhet. Dessutom ska de säkerställa att inga felaktigheter kommer obemärkt förbi i de finansiella rapporterna. Även Maroun och Solomon (2014) hävdar att revision är en källa till legitimitet för organisationen vilket i sin tur bidrar till dess fortlevnad. Däremot måste den valda revisorn vara legitim själv från början för att hen ska kunna förse en annan organisation med legitimitet.

Slutligen leder detta till att företaget uppfattas som legitima av både samhället och ägarna. Att vara revisor innebär alltså att besitta en specifik kompetens som andra individer i samhället inte har. Det medför i sin tur att resten av samhället måste förlita sig på det arbete som en revisor gör, vilket förväntas vara av hög kvalitet (Holm & Zaman, 2012). Eftersom det är den slutliga

revisionsberättelsen som bedöms av andra utomstående parter så innebär det att kvaliteten på granskningsuppdraget är av väsentlig betydelse för revisorer. Det här är särskilt viktigt eftersom det är revisorns ansvar att antingen påvisa eller bestrida ett företags legitimitet (Wines, 2011).

## 2.8 Litteraturgenomgång

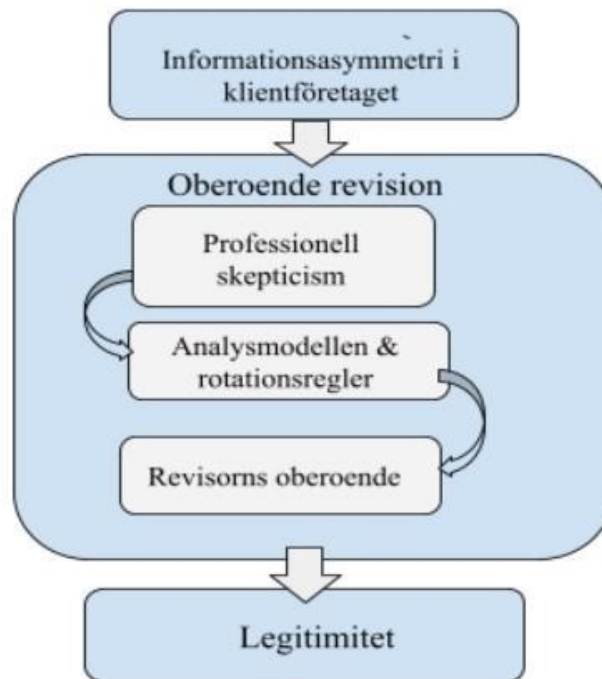
I början av studien genomfördes en ytlig sökning av tidigare forskning kring uppsatsämnet, där vi kom till insikt om att implementering av rotationsregler inom medelstora revisionsföretag inte har studerats sen tidigare. Denna insikt väckte intresset om att vidare fördjupas inom detta område. Sökningen gav oss förståelse om att det finns mindre forskning kring de förutsättningar som måste uppfyllas i syfte att kunna implementera rotationsregler inom medelstora revisionsbyråer. Av den anledningen bedömdes det som ett relevant ämne att forska kring och få nya infallsvinklar på ämnet.

För att utveckla studiens bakgrund och problemdiskussion inleddes forskningen med att söka efter relevant bakgrundsfakta, där vetenskapliga artiklar har legat till grund för studien. Artikelsökningen genomfördes främst via Högskolans databas Summon, Google scholar och Z-library. Huvudsakliga nyckelord som har använts vid sökningen är bland annat “*Auditor independence*”, “*Auditor rotation*”, “*Rotation rules*”, “*Commission Recommendation*”, “*Information Asymmetry*”, “*independence in mind*”, “*independence in appearance*”. För att smalna av urvalet har därefter samma nyckelord använts i själva artikeln med hjälp av Ctrl+F funktionen för att på så sätt avgöra om en viss artikel kan vara tillämpbar för studien.

## 2.9 Sammanfattning av den teoretiska referensramen

I den nedanstående figuren visar vi hur vi ser på revisorns roll i ett företag där det har uppstått en informationsasymmetri mellan ägare och företagsledningen. I syfte att minimera denna asymmetrin anlitas en extern revisor som ansvarar för att granska företagets räkenskaper och intyga om dessa är sanna. För att vara oberoende i sin roll ska revisorn se till att iaktta viss professionell skepticism i sin bedömning av företagets redovisning. Därutöver är revisorn skyldig att agera i enlighet med *analysmodellen* och eventuella regler om rotation för att påvisa allmänheten att hen är en oberoende part. Efter att ha granskat företagets verksamhet och räkenskaper ska revisorns upprätta en revisionsberättelse gällande företagets affärer. Revisionsberättelsen kan både vara ren och oren, vilket antingen styrker företagets legitimitet inför samhället eller lyfter fram väsentliga anmärkningar på eventuella felaktigheter.

Vid utformning av studiens intervjuguide togs hänsyn till den nedanstående modellen. Frågorna delades upp i tre huvudområden enligt nedan d.v.s frågor som berör revisorns oberoende, *analysmodellen* och rotationsregler. Dessa tre huvudrubriker har senare också använts för att sortera det empiriska materialet som har samlats in under forskningsprocessen. Sortering av det empiriska datamaterialet har därefter underlättat mycket analysprocessen.



**Figur 1. Illustration av revisorns roll i ett företag**

## 3 Metod

---

*Metodkapitlet kommer att behandla olika metodval som har tillämpats för att besvara de tidigare nämnda forskningsfrågorna. Inledningsvis presenteras valet av forskningsansats. Därefter presenteras en kort beskrivning av den kvalitativa metoden följt av valet av respondenter som medverkade i studien. Kapitlet avslutas med en beskrivning insamlingsmetoder samt en kort diskussion avseende datans trovärdighet.*

---

### 3.1 Forskningsansats

Studien avser att skapa förståelse för rotationsreglernas påverkan på revisorns oberoende ställning, vilket ger uppsatsen en abduktiv metodansats. En abduktiv forskningsansats går ut på att identifiera ett problem som sedan ska förklaras med hjälp av både teori och empiri. Denna ansats växlar ständigt mellan teoretisk och empirisk forskning i syfte att förse studien med nya insikter. Denna typ av forskningsansats kan förslagsvis ha teorin som grund för att bygga en modell som därefter ska testas med hjälp av empirisk forskning i form av intervjuer. Samtidigt kan även empirin belysa nya aspekter av teorin som därefter kan utvecklas (Bryman & Bell, 2017). Målsättningen med denna studie är att med hjälp av intervjuer och andra litterära källor såväl som tidigare studier bilda en djupgående förståelse för revisorns oberoende och de rotationsregler som ska generera oberoendet. Således antas ett abduktivt angreppssätt bäst svara mot studiens syfte och frågeställning. Riktlinjer med denna uppsats är alltså att bilda förståelse rörande problematiken med rotationsreglernas inverkan på förtroendet för revisorer snarare än att generera ny teori kring detta område.

### 3.2 Kvalitativ metod

För att förverkliga studiens syfte har en kvalitativ forskningsmetod ansetts vara mest lämplig eftersom målet är att få djupare insikt utifrån revisorernas personliga kunskap och erfarenhet. En kvalitativ prägel på studien skulle dessutom medföra en flerdimensionell avbild av revisorernas egen inställning till införande av rotationsreglerna och *analysmodellen*. Den kvalitativa datan är dessutom mer begränsad eftersom den avser oftast ett fåtal respondenter. Detta bidrar i sin tur till en mer djupgående diskussion vilket medför ett informationsrikt empiriskt underlag. Kvalitativa metoden är mest lämpligt för denna studie då avsikten med studien är att förklara sambandet mellan revisorns oberoende och rotationsregler på de medelstora revisionsbyråerna. Denna metod är också lämplig för att få en helhetsbild av

revisorernas syn och uppfattning av rotationsregler samt för att få en djupare förståelse kring vilka andra element som är viktiga för att bevara deras förtroende.

### **3.3 Datainsamling**

I denna studie har det tillämpats både primär- och sekundärkällor. Enligt Patel och Davidson (2011) är primära källor de källor som samlas in genom exempelvis intervjuer eller observationer. Insamling av den primära data har genomförts i form av fem semistrukturerade intervjuer. Målgruppen för denna studie var främst revisorer med lång yrkeserfarenhet inom revisionsbranschen. Respondenterna kontaktades först via telefon där de fick en närmare inblick i studiens syfte. Efteråt diskuterades olika intervjualternativ med hänsyn tagen till rådande omständigheter på grund av Covid-19. De fanns flera valmöjligheter angående genomförandet av intervjun, nämligen som: Zoom Intervju, Telefonintervju eller mailintervju. På grund av hög arbetsbelastning och högsäsong tyckte de flesta att telefonintervju eller via intervju via mail vore de bästa alternativen för att besvara intervjuguiden. Nackdelen med dessa två val av intervjumetoden var omöjligheten att kunna observera respondenternas reaktioner och kroppsspråk under samtalets gång, till skillnad från en personlig intervju.

Sekundärkällor är data som samlats in av andra författare än forskaren själv med ett annat ändamål än forskarens eget (Bryman & Bell, 2017). De sekundära källorna som har använts i denna studie består till stor del av lagstiftning, riktlinjer, vetenskapliga artiklar och tidskrifter. Grunden till den teoretiska referensramen har varit främst vetenskapliga artiklar som är skrivna av andra författare samt föreskrifter som studiens respondenter tillämpar i sitt dagliga arbete. Dessa föreskrifter finns även tillgängliga online på FAR:s hemsida vilket gjorde att vi inte behövde begära ytterligare dokument från våra respondenter. Dessutom har Google och Högskolans online bibliotek varit till stor nytta för att leta efter litteratur inom ämnet.

### **3.4 Intervjuer**

Denna studie kommer till stor del att bygga på intervjuer. Intervjuer är en metod för datainsamling som använder människors svar på forskarens frågor som datakälla det vill säga datan kommer från det som människor berättar för forskaren. Denna typ av empiri är baserad på informanternas erfarenhet, åsikter och idéer. Det främsta fokuset ligger alltså på vad människor säger att de gör, vad de säger att de tror och de åsikter att de säger att de har (Denscombe, 2016).



Intervjuerna för denna studie har varit semistrukturerade med en färdig lista med frågor. Semistrukturerade frågor lämnar utrymme för eventuella följdfrågor och djupare diskussioner. Fördelen med semistrukturerade intervjuer är att de är mer flexibla och intervjuaren är inte låst till specifika frågor utan kan anpassa dem efter hand. Frågorna för denna studie har använts utvecklingsmässigt och har därmed utvecklats och ändrats under intervjuernas gång (Bryman & Bell, 2017). Nackdelen med att samla in empiri genom intervjuer är att den baseras på informanternas egna åsikter och erfarenheter men det behöver inte nödvändigtvis spegla verkligheten för alla andra personer som tillhör samma grupp.

Det genomfördes sammanlagt fem intervjuer för att få svar på det syfte som uppsatsen bygger på. En intervjuguide bestående av ett antal öppna frågor har använts för att få uttömmande svar från respondenterna inom det valda ämnet (Se Bilaga 1). Intervjuerna började med ett antal bakgrundsfrågor för att sedan gå vidare till allmänna frågor avseende revisorns oberoende. Intervjuerna fortsatte sedan med ett antal frågor kring tillämpning av *analysmodellen* och avslutades med frågor gällande rotation. Intervjuguiden och förfrågan om en tidsbokning till en intervju skickades till respondenterna via mejl. På grund av högsäsong inom revisorsbranschen hade revisorerna inte någon möjlighet till att delta i en personlig intervju utan valde istället att besvara intervjufrågorna i skriftlig form via mail eller via telefon. Under telefonintervjun har eventuella följdfrågor till informanten ställts direkt under samma intervjutillfälle.

För de intervjuerna som har skett via mail har däremot eventuella följdfrågor och funderingar bifogats i ett vändande mail. Respondent A har kontaktats sammanlagt två gånger där första samtalet endast har handlat om förfrågan om deltagande i undersökningen. Vid andra tillfället har intervjuguiden bifogats till respondenten med begäran om svar. Responsen erhöles med 2,5 timmars mellanrum efter att intervjuguiden hade skickats till respondenten. Respondent A har besvarat intervjufrågorna på ett utförligt sätt, där personen har skickat ett vändande mail som var ungefär två A4 sidor lång. Respondent A var utförlig i sina svar och därför har inga följdfrågor skickats till denna person efteråt.

Respondent B kontaktades initialt via telefon med förfrågan om deltagande i studien och där frågan om telefonintervju har ställts till personen. Dessvärre var respondent B väldigt upptagen på grund av högsäsong och föreslog istället att besvara frågorna via mail, vilket ansågs som ett bra alternativ av båda parter. Direkt efter samtalet skickades intervjuguiden till respondent B via mail. Första responsen kom med två dagars mellanrum och var drygt två A4 sidor lång. Ett

uppföljningsmail sändes dagen efter med följdfrågor och begäran om förklaring om något som personen tidigare har nämnt som har varit väldigt delvis oklart. Svar på uppföljningsmailet erhöles en dag senare och var ca  $\frac{1}{3}$  av en A4 sida lång.

Respondent C kontaktades initialt via telefon där personens företagsnummer användes. Under samtalet diskuterades olika valmöjligheter, där mailintervju sågs som bästa alternativ enligt respondenten återigen på grund av hög arbetsbelastning. Även till denna personen har intervjuguiden skickades direkt efter att samtalet avslutades och responsen kom samma dag med ungefär 5 timmars mellanrum. Respondentens svar vid första tillfälle var 1 och  $\frac{1}{2}$  A4 sida lång. Vid det här tillfället identifierades ett antal oklarheter i respondentens svar vilket gjorde att ytterligare följdfrågor hade skickats till personen vid ett senare tillfälle. Vid uppföljnings tillfället var responsen ungefär  $\frac{1}{3}$  av en A4 sida lång och erhöles inom 2 dagar.

Avslutningsvis har kontakt tagits med respondent D via telefon i sökandet efter en sista respondent. Även här var båda parterna överens om en mailintervju eftersom respondenten inte hade möjlighet för varken telefonintervju eller zoom möte. Personen kontaktades senare vid sammanlagt tre tillfällen varav två av dem var uppföljnings tillfällen där följdfrågor ställdes. Vid första tillfället var respondent D ganska snabb på att svara och responsen kom inom sju timmar. Personen var ganska detaljerad i sina förklaringar och bidrog med viktig information, som sammanfattades på ca två A4 sidor. Däremot nämnde personen något som behövde tydliggöras och av den anledningen skickades uppföljningsmail vid ytterligare två tillfällen, där responsen vid bägge tillfällena var sammanlagt en halv A4 sida lång och erhöles med ca en dags mellanrum.

### **3.5 Urval av respondenter**

I syfte att få en tydlig överblick över resultatet av rotationsreglerna ansågs intervjuer med kvalificerade och auktoriserade revisorer som en lämplig undersökningsmetod. Vid urval av respondenter verkade revisorer med en längre erfarenhet i branschen som den mest adekvata gruppen för denna undersökning. Beslutet om att avgränsa undersökningen till denna målgrupp grundar sig i att revisorer är i synnerlighet de mest berörda av rotationsregler. Dessutom tros revisorer med en lägre erfarenhet ha bättre uppfattning om rotationens effekt på oberoendet och kan därför bidra mycket med sin inställning kring ämnet.

Urvalet av respondenter avgränsas genom att välja revisorer som arbetar i främst medelstora revisionsbyråer runt om i Sverige. Sökandet började i Revisorsinspektionens databas som gav tillgång till en lång lista över samtliga revisorer i landet (Revisorsinspektionen, 2020). Nästa steg därefter var att kontakta de medelstora revisionsbyråerna för att se vilka som har möjlighet att ställa upp för en intervju. Kontakten med samtliga revisionsbolag skedde både via telefon och mail. Intervjuerna skedde med totalt fyra auktoriserade revisorer och en senior revisorsassistent där samtliga hade olika lång arbetslivserfarenhet inom yrket, mellan 3–32 år. Vid förfrågan om intervjun var det många revisorer som bekräftade att de har haft hög arbetsbelastning på grund av högsäsong och av den anledningen hade inte någon möjlighet till att delta. De medverkande revisorerna kommer emellertid att tilldelas ett anonymt namn i det empiriska avsnittet för att skydda deras identitet, exempelvis: Respondent A, B, C, D & E.

### **3.6 Databearbetning**

I denna studie har intervjuerna genomförts både via telefon och via mail. Av sammanlagt fem intervjuer är det endast en telefonintervju medan resten har skett via mail där följdfrågor har ställts vid senare tillfälle. Den telefonintervjun som har genomförts har senare transkriberats utifrån en inspelad ljudfil. Vid transkribering av telefonintervjun har vi valt att inte utesluta någon information utan hela ljudfilen har omvandlats till text för att på så vis inte gå miste om värdefull information. Vid analysen av den insamlade empiriska datan har sedan segment som bäst svarar på studiens intervjufrågor valts ur det transkriberade datamaterialet. Respondenten som har intervjuats via telefon har bidragit med mycket detaljerad information som har varit till stor nytta för uppsatsen. När det kommer till mail intervjuerna däremot har svaren varit någorlunda kortare men har ändå innehållit värdefull information som var relevant för forskningen och besvarade studiens intervjufrågor väl. Vid eventuella oklarheter har ytterligare följdfrågor skickats med begäran om förtydligande. Avslutningsvis var intervjuguiden uppbyggd efter de avsnitt som omfattas av den teoretiska referensramen och studiens modell. Det har i sin tur också underlättat själva analysprocessen, där den insamlade empiriska datan skulle sammankopplas till den teoretiska referensramen.

### **3.7 Studiens trovärdighet**

All data som har samlats in under denna studie är relevant för forsknings objektets frågeställning och baserad på en kvalitativ undersökning. Det som kännetecknar en kvalitativ studie är att den ska vara trovärdig. Bryman och Bell (2017) lyfter fram fyra huvudsakliga

kriterier för att uppnå trovärdighet med en kvalitativ studie, nämligen: *tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering.*

*Tillförlitlighet* innebär att de medverkande respondenterna får ta del av det empiriska resultatet som har samlats in och analyserats under studiens gång. Respondenterna ska därefter bekräfta om forskaren har uppfattat och tolkat det empiriska materialet på ett korrekt sätt (Bryman & Bell, 2017). Intervjuer med samtliga respondenter finns sparade i antingen ljudformat eller PDF format, vilket minskar risken för eventuella felaktigheter när det kommer till tolkning av innehållet.

*Överförbarhet* går ut på att visa huruvida en studies resultat "håller streck" även i en annan kontext eller situation. En kvalitativ studie fokuserar normalvis på en liten grupp individer när det kommer till insamling av empiriska data. På grund härav bidrar studien med djupgående kunskap kring det undersökta fenomenet. På så vis kan även en grundlig bedömning göras på hur pass överförbart ett visst resultat är till en annan situation (Bryman & Bell, 2017). Denna studie grundas i synnerhet på en småsaklig forskning där endast fem respondenter har deltagit. Därav har denna studies överförbarhet behandlats med särskild försiktighet eftersom det kan vara svårt att koppla studiens resultat till ett större urval respondenter. Dessutom har det bedömts att studiens resultat kan endast vara överförbart till liknande studier där samma typ av respondenter intervjuas. I syfte att åstadkomma överförbarhet med studien har vi som forskare gjort en jämförelse av den information som har samlats in av de olika respondenterna för att på så sätt identifiera eventuella likheter respektive skillnader i deras svar. För att minimera risken för eventuella feltolkningar kontaktades också de medverkande respondenterna i syfte att bekräfta den sammanställda empiriska datan.

*Pålitlighet* avser att bedöma graden av tillförlitlighet av en studie. Bryman och Bell (2017) förklarar att en forskare ska se till att säkerställa sin studies pålitlighet genom att skapa en fullständig beskrivning av alla steg i forskningsprocessen. Som exempel tar författarna upp att det ska finnas en tydlig formulering av forskningsfrågor, val av respondenter samt beslut angående analys av insamlade empiriska data (Bryman & Bell, 2017). Under hela undersökningsprocessen har hänsyn tagits till pålitligheten av data som samlas in. Vid formulering av forskningsfrågor har utgångspunkten varit i tidigare forskning samt studiens modell och det ämnesområde som under utbildningens gång upplevts som utforskat. I syfte att åstadkomma pålitlighet har vi sett till att vara noggranna i urvalet av respondenter. Därefter

har vi också sett till att ha mail utskrift och transkriberingar av ljudfiler lätt tillgängliga under hela arbetsprocessen. Varje utskrift har därefter tydligt markerats med namn och efternamn på de medverkande respondenterna för att på så sätt minimera risken för att blanda ihop vem som har sagt vad.

*Konfirmering* innebär inom vetenskap att forskaren inte får låta sina personliga värderingar och åsikter påverka utfallet av den studien som genomförs. Istället ska forskaren vara objektiv i sin roll och snarare ifrågasätta huruvida det insamlade resultatet går att styrka på något sätt (Bryman & Bell, 2017). Under hela forskningsprocessen har hänsyn tagits till att båda ska vara objektiva i sin roll som forskare. Det viktigaste var att inte involvera personliga åsikter som skulle kunna påverka studiens resultat eller slutsats. För att åstadkomma det har vi som forskare sett till att använda våra respondenters svar genom att citera det som sades ordagrant utan att lägga till några personliga tolkningar.

## 4 Empiri

---

*I detta kapitel presenteras resultatet av de genomförda intervjuerna. Kapitlet inleds med en presentation av respondenter som deltog i denna studie som ska ge en översikt över deras yrkeserfarenhet. Utöver det följer en kort beskrivning av intervjumetod samt vid hur många tillfällen respondenterna har kontaktats. Därefter kommer kapitlet i synnerhet att behandla tre huvudområden nämligen: presentation av empirisk data avseende revisorns oberoende, presentation av empirisk data avseende analysmodellen och presentation av empirisk data avseende rotationsregler. Vidare följer en utförlig presentation av det insamlade empiriska materialet. Idéen till att sortera empirin enligt nedanstående kategorier kommer ursprungligen från studiens modell som bland annat omfattar de tre huvudsakliga punkter d.v.s revisorns oberoende, analysmodellen och rotationsregler. Denna modell återfinns i slutet av kapitel 2. Slutligen har även dessa begrepp upprepats av de medverkande revisorer vid flera tillfällen under intervjuernas gång, vilket har gjort att det kan vara relevant för studien att kategorisera datamaterialet i dessa tre avsnitt.*

---

### 4.1 Presentation av de medverkande revisorer

Tabell 1. Information om de intervjuade respondenter

Antal år som revisor	Typ av intervju	Revisor	Intervjuernas varaktighet	Uppföljning
11 år	Mailintervju	Respondent A	-	-
32 år	Mailintervju	Respondent B	-	1 tillfälle
3 år	Mailintervju	Respondent C	-	1 tillfälle
22 år	Mailintervju	Respondent D	-	2 tillfällen
6,5 år	Telefonintervju	Respondent E	15 min	-

### 4.2 Presentation av empirisk data avseende revisorns oberoende

Revisorns oberoende är enligt de medverkande revisorerna en mycket viktig faktor i utförandet av deras granskningsarbete. Samtliga menar att oberoendet är något avgörande för att en klients finansiella rapporter ska uppfattas som pålitliga. Enligt revisorerna finns det många parametrar som spelar en viktig roll när det gäller fastställandet av oberoendet i relation till sina klienter. Bland de viktigaste parametrarna som lyfts upp under intervjuerna är att revisorn ska vara ska

vara objektiv och opartisk i sin bedömning av de finansiella rapporterna som granskas. En av respondenterna påpekade att det upplevda oberoendes uppstår när en revisor under sitt granskningsuppdrag uppfyller kravet på det synbara oberoendet (Respondent B). Respondenten menar att när "...en revisor är oberoende till sin klient ska en tredje person också se det på det viset" (Respondent B). Vidare lyfter respondent D att det är mycket viktigt att "jag som revisor inte låter mig påverkas och att inte kunna utföra mitt granskningsarbete på ett neutralt sätt". Respondent D menar alltså att i yrket som revisor ska man våga skriva ett neutralt uttalande där klienten i vissa situationer beviljas ansvarsfrihet och i andra kanske förnekas ansvarsfrihet. Angående ansvarsfrihet, påpekar respondent A att det är viktigt att inte känna obehag under sitt uppdrag hos klienten. Personen säger följande: "Jag ska kunna utöva mitt yrke utan att vara påverkad av min klient eller påverkad av hur utfallet av revisionen blir" (Respondent A). Det verkar alltså vara av stor betydelse för revisorer att känna trygghet och våga skriva en ören revisionsberättelse eller påpeka de felaktigheter till kunden som har påträffats under granskningsarbetet. I fråga om opartiskhet och objektivitet menar respondent C:

"Att en revisor ska ha integritet och vara självständig och opartisk/objektiv i sina ställningstaganden och influeras inte, varken av interna eller externa faktorer."  
(Respondent C)

När det gäller fastställande av oberoende finner samtliga respondenter inga svårigheter alls. Alla respondenter är överens om att det inte är svårt att vara oberoende från kunden. Respondent C hävdar att det är relativt enkelt att bibehålla ett opartiskt förhållningssätt till kunden genom hela revisionen. Respondent C tycker också att det inte finns några särskilda svårigheter med att vara oberoende från sin klient. Respondenten påpekar följande:

"För det allra mesta att är det relativt enkelt att bibehålla ett opartiskt förhållningssätt till kunden och genom hela revisionen då det är extremt viktigt och något som genomsyrar hela vårt arbete och det uttalande vi gör i revisionsberättelsen." (Respondent C)

Detta går hand i hand med det som tidigare nämnts gällande känsla av trygghet när det börjar bli dags att avsluta sitt revisionsarbete och skriva en revisionsberättelse. Respondent D menar å andra sidan att det är av väsentlig betydelse att planera sina uppdrag rätt från början. Respondenten lyfter fram följande:

“Det är viktigt att planera uppdragen rätt, på uppdrag och person, vid kombiuppdrag så att inte självgranskning uppkommer, till exempel att en revisorsassistent har tangerat redovisningsuppdraget.” (Respondent D)

Många av de medelstora revisionsbolagen erbjuder tjänster inom både redovisning och revision och detta kallas med ett gemensamt namn för *kombiuppdrag*. Respondenten menar att en yngre kollega som har en kort yrkeserfarenhet kan förväxla revisionsarbetet med redovisningsarbete. En revisor är alltså inte skyldig att sköta företagets redovisning men detta är lätt att förväxla i ett mindre bolag som tillhandahåller flera tjänster till sina klienter.

På frågan om hur väl revisorerna anser att *analysmodellen* uppfyller sitt syfte i att säkerställa oberoendet blir svaret enigt från samtliga respondenter. De menar att *analysmodellen* uppfyller sitt syfte på ett bra sätt eftersom revisorerna “tvingas att ta ställning varje år” (Respondent D). Utöver det innefattar modellen “alla möjliga risker som kan föreställa hot mot revisorns oberoende”, menar respondent C. Respondent A & B gav likartade svar på frågan, där båda betonar vikten av dokumentation, “den tvingar revisorn att tänka till och dokumentera sitt arbete” (Respondent B).

Samtliga respondenter verkar vara eniga i frågan om revisorns oberoende och har enhetlig syn på det. En av respondenterna påpekade att “det finns olika parametrar som styr oberoendet och många riktlinjer som måste följas” (Respondent A). Trots allt menar samtliga revisorer att det viktigaste är att de själva ska kunna avgöra om det går att åta sig ett visst uppdrag. De menar att deras oberoende prövas inför varje uppdrag för att bedöma graden av oberoende i relation till den nya klienten.

### **4.3 Presentation av empirisk data avseende analysmodellen**

I början av varje revisionsuppdrag utförs en noggrann planering för utförandet av ett granskningsarbete menar de medverkande respondenterna. Dessutom är det nödvändigt enligt revisorerna att inför varje uppdrag pröva sitt oberoende för att kunna avgöra om uppdraget ska accepteras eller avslås. Det finns något som heter *revisorsrisk* och innebär den risk som kan leda till att en revisor förlorar sin licens/titel som auktoriserad revisor. Om risken för att utföra ett visst uppdrag redan under planeringsfasen verkar vara stor, är revisorn skyldig att avsäga sig uppdraget omedelbart (Carrington, 2014). Respondent C instämmer till det här och säger följande:



“Om det inte går att minimera risken för någon form av opartiskhet och/eller självständighet, så är vi skyldiga att följa revisorslagen och avstå ifrån/avsäga oss uppdraget.” (Respondent C)

Varpå respondent E påstår att det ibland är “jättesvårt att vara opartisk”. Som förtydligande till sitt påstående menar respondenten att “det handlar om att minimera den påverkan man kan ha inför sin revision”. Utöver det klargör respondenten att en revisor inte får “medverka vid upprättandet av eller bidra till det som ska granskas” för att kunna framstå som opartisk i sin roll (Respondent E).

Samtliga respondenter använder sig av *analysmodellen* i sitt revisionsarbete. Enligt revisorerna prövas *analysmodellen* både inför en ny kund och inför varje uppdrag för att säkerställa att det inte föreligger några omständigheter som kan rubba revisorns oberoende ställning. Detta görs för att förebygga eventuella hot mot oberoende som kan uppstå i relationen mellan revisor och klient. Respondent C instämmer till detta påstående och menar följande:

“Analysmodellen prövas, både inför att åta sig ett uppdrag eller en ny kund, men även löpande under uppdragets gång för att identifiera, respektive vara vaksam, över omständigheter som kan rubba förtroendet för opartiskhet eller självständighet.” (Respondent C)

Mycket förändring sker i ett företag under ett granskningsår vilket gör det viktig för en revisor att säkerställa att det inte föreligger fler risker som kan ha en negativ effekt på revisorns opartiskhet. Detta påpekar även Respondent A och säger:

“Inför varje nytt uppdrag testas oberoendet innan vi accepterar uppdraget. Vi testar även oberoendet inför varje nytt gransknings år för att säkerställa att inga förändringar har skett som hotar vårt oberoende.” (Respondent A)

Till skillnad från andra, arbetar respondent E främst med stora bolag och har därför bidragit med en annan vinkling på hur *analysmodellen* tillämpas i sådana situationer. De stora klientföretagen “utvärderas oftast kvartalsvis, på papper minst 3–4 gånger om året”, förklarar respondenten. Vidare förklarar personen att “dokumentationen ska bygga på Analysmodellen enligt ISA:s riktlinjer” (Respondent E). ISA är nämligen en förkortning för *International Standards for Auditors*. Slutligen är både respondent D och E överens om att det krävs en initial riskbedömning i varje revisionsuppdrag vilket ska upprepas för varje räkenskapsår.

En annan viktig aspekt som revisorer måste ta hänsyn till i deras arbete är som sagt dokumentationen. Respondent B påpekar vikten av dokumentation och säger “att det är nödvändigt att dokumentera för varje uppdrag så väl revision som övriga arbeten” (Respondent B). Revision är en lång process och sker under ett helt verksamhetsår, därför är en revisor skyldig att i enlighet med Revisorslagen dokumentera sitt arbete, för varje enskild kund. Allt som dokumenteras finns som underlag för- eller bevis till revisionsberättelsen, menar respondent B. Respondenten förklarar vidare att ett revisionsteam som jobbar åt en kund består oftast av ett antal revisorer, auktoriserade såväl som assistenter. Av den anledningen kan dokumentation vara till nytta för att alltså skapa en lättare kommunikation mellan medlemmarna i revisionsteamet. Har en revisor haft en och samma revisionsklient under flera år ska “en uppdatering ske varje år, för varje revisionskund”, menar respondent D. Vidare förtydligar respondent E att det är många personer som är involverade i att kontrollera det som har dokumenterats. Respondenten menar att det finns alltid minst två personer som ansvarar för att attestera varje analys/dokument. Där finns emellertid andra personer i teamet som upprättar den tidigare nämnda analysen. Slutligen finns det en helt oberoende revisor som inte är medlem i teamet eller på uppdraget som tittar på det hela arbetet, säger respondent E.

I frågan avseende för- och nackdelar med *analysmodellen* blir svaren från alla respondenter eniga. De menar att modellen är i högsta grad till förmån för revisionsarbetet, eftersom den tvingar revisorerna till att fundera över egna förfaranden gentemot klienten. Respondent D svarar att “fördelen är att man tvingas tänka efter varje år och dokumentera en ståndpunkt”. Däremot finner respondent D inga nackdelar med modellen. Det som är fördel med *analysmodellen* enligt respondent A är “att vi kan säkerställa och dokumentera oberoendet”. Det är viktigt för en revisor att agera opartiskt i sin bedömning av revisionen för att på så sätt skapa tilltro för sitt arbete i samhället. Även respondent C instämmer till detta påstående genom att påpeka följande:

“Analysmodellen är nödvändig för att bibehålla tillit och förtroende inom vår bransch och för att säkerställa att all finansiell information har bedömts ur ett opartiskt och objektiva perspektiv, eftersom det är det vi uttalar oss om i revisionsberättelsen.”(Respondent C)

Respondenterna finner främst fördelar med användningen av *analysmodellen*. Det förekommer trots allt enstaka nackdelar också. En av nackdelarna som tas upp under intervjun berör kostnadsaspekten. Respondent A menar att mindre klientföretag som är i behov av flera tjänster

från samma byrå kan drabbas av en ökning av kostnaderna. Respondenten fortsätter med sin förklaring:

“De mindre företag som behöver hjälp med både redovisning och revision kan bära högre kostnader på grund av dokumentation för att påvisa motåtgärder trots att revisorn i sin profession är både opartisk och självständig.” (Respondent A)

Majoriteten av respondenterna har haft kunder under längre perioder där exempelvis en av de sa att hen har en klient i nästan 22 år. Detta går att väva ihop med en av nackdelarna som respondent C lyfter fram. Respondenten förklarar att “det kan vara svårt med långvariga relationer med kunder. Det svåra är att bibehålla opartiskheten i uppdraget på sikt vilket kan ske omedvetet” (Respondent C).

På frågan gällande de mest förekommande hoten, svarar revisorerna lite olika. Respondent A menar att självgranskningshot är bland de mest förekommande förtroenderubbande omständigheterna inom revisionsbranschen. Respondenten förklarar att revisorerna på en mindre byrå som tillhandahåller *kombiuppdrag* löper högre risk att drabbas för självgranskningshot. Av den anledningen måste revisorer vara särskilt uppmärksamma på att förebygga alla omständigheter som kan leda till självgranskning. Däremot tycker inte respondent E att självgranskningshot är aktuell när revisorn jobbar med stora uppdrag eftersom de redan har egna ekonomiavdelningar. Respondenten påpekar att en revisor “måste vara uppmärksam på att inte utsättas för hot/skrämsel” (Respondent E). Vidare är respondent E och respondent C överens om att det inte är tillåtet att bygga personliga relationer med kunden. Respondent E förklarar att de som revisorer måste särskild beakta omständigheter som kan leda till att personliga relationer skapas mellan revisor och klient och förebygga dem. Vidare instämmer respondent D om att det är revisorernas ansvar att hantera varje situation så att det inte uppstår ett hot såsom självgranskningshot och vänskapshot. Respondenten förklarar följande:

“På kombiuppdrag måste vi på byrån hantera detta så att inte självgranskning inträder. På kunder man haft länge måste man trots allt ha den inställningen att inte komma för nära så att vänskapshot inträder.” (Respondent D)

Revisorn måste själv kunna avgöra om hen kan utföra uppdraget på ett opartiskt sätt eller om det föreligger omständigheter som kan förorsaka självgranskning menar respondent D. Vidare anger respondenten ett exempel där hen var tvungen att avsäga sig uppdraget och säger

följande: “De gånger jag valt att avbryta ett uppdrag pga. analysmodellen har det varit pga. hot/skrämsel” (Respondent D).

Samtliga respondenter har varit med om olika situationer där en klient försökte påverka deras ställningstagande under uppdragets gång. Respondent A berättar exempelvis följande:

“Ibland vill kunder diskutera för att slippa vissa justeringar eller anmärkningar, men om det är något som är väsentligt eller som påverkar revisionsberättelsen så finns inget utrymme för att ändra mitt ställningstagande. Om det rör sig om mindre oväsentliga fel så finns ett större utrymme för att jämka. Dock aldrig så att det påverkar mitt uttalande eller hur en extern läsare kan uppfatta de finansiella rapporterna.” (Respondent A)

Respondenterna C och D är överens om att en revisor ska se till att bevara sin professionella ställning och att inte tillåta externa parter påverka deras ställningstagande. Vidare betonar respondent C att det är mycket viktigt för en revisor att behålla sin professionella skepticism i sin roll och säger följande:

“Ja, det har hänt att det ibland kan uppfattas att en klient försöker influera vårt arbete på olika sätt, men i de lägena är det viktigt att bibehålla sin professionella ställning och markera tydligt att vi behöver göra vårt arbete på ett effektivt, men opartiskt och professionellt sätt, utan att styras av andra faktorer.” (Respondent C)

I de fallen där kunden försökte styra revisionsarbetet och påverka deras ställningstagande så fick revisorerna förklara för kunden vad som gäller. Respondent E menar att kunder ibland inte förstår riktigt varför revisorer ifrågasätter vissa situationer som kan påverka revisorernas ställningstagande.

När det gäller frågan om hur revisorerna arbetar för att inte skapa en alltför nära relation till sina klienter svarar respondenterna delvis olika. För samtliga respondenter är det viktigt att bevara en yrkesmässig relation till sina revisionsklienter och inte komma för nära varandra. Respondent A styrker detta påstående genom att betona det faktum att både revisor och klient vill samma sak, det vill säga att ge en rättvis bild över företagets verksamhet. Respondenten lägger dock tonvikten på att förhållandet ska vara rent professionellt, “inga kunder är någon som jag umgås med privat” (Respondent A). Varpå respondent B tillägger att “inte heller är tillåtet att göra inköp av kunden än om det småbelopp”. Även andra förhandlingar med kunden är otillåtna enligt revisorerna eftersom detta kan enligt *analysmodellen* ses som ett så kallad egenintressehot mot revisorns oberoende. Respondent C menar att det är ganska oundvikligt att

inte skapa bra relationer till revisionsklienterna. Revisorn påstår att det kan vara särskilt svårt i de fall “när kunden har varit trogen till revisionsbyrån i flera år” (Respondent C). Enligt respondenten är den grundläggande faktorn här att fortsätta “bibehålla ett självständigt och oberoende förhållningssätt till kunden under hela uppdraget” (Respondent C). Respondent E vidare anser att revisorn måste bygga upp en viss relation med sin kund men “revisorn får dra en gräns”. För att illustrera detta exemplifierar respondenten med att säga att “en revisor får inte tacka ja till att gå på en middag med sin kund eftersom det är inte riktigt det som är syftet med relationen”. Vidare påstår respondent E att revisorn ska vara så uppmärksam så möjligt och inte tacka ja till allt. Slutligen lyfter respondent D en mycket intressant synpunkt avseende den frågan. Personen menar nämligen att det är “inte tillåtet att vara kompis med sin kund eller är på annat sätt närstående till kunden” det vill säga att revisorn och klienten inte får lov att vara besläktade eller ha en vänskapsrelation.

På frågan avseende fristående rådgivning och huruvida den kan rubba oberoendet hade respondenterna delade åsikter. En del menade att det inte finns någon risk med tillhandahållandet av fristående rådgivning utan snarare ses som en fördel för förtroendet för revisorns arbete. Förslagsvis yttrar respondent A följande: “viss rådgivning tycker jag inget förtroende”. Dock lägger personen till att det finns en gräns som avskiljer förtroendeingivande och förtroenderubbande rådgivning. Revisorn menar nämligen att “för långtgående rådgivning kan påverka oberoendet negativt”, vilket kan ses som dubbel och stort risktagande ur revisorns synvinkel. I den vevan instämmer även en annan respondent eftersom dennes åsikt var att för långtgående rådgivning kan vara orsak till att “en tredje man inte ser revisorns som oberoende längre” (Respondent B). Vidare anser en annan respondent att fristående rådgivning inte har en negativ påverkan på oberoendet eftersom det ingår i deras arbete att hjälpa klienten genom att erbjuda honom eller henne “bästa möjliga service” (Respondent C). Utöver det ska fristående rådgivning enligt respondenten generera endast ett mervärde till arbetet, snarare än något negativt. Å andra sidan menar respondent D att det kan föreligga en risk med fristående rådgivning om revisorn “blir för delaktig och praktiskt petar i kundens arbete”. Vidare förklarar respondent E att revisorer “får dra en gräns” när de ger fristående råd. Respondenten menar vidare att detta gäller både när de jobbar med noterade- eller onoterade bolag. Respondenten tillägger att “på vår byrå har vi ganska bra riktlinjer och policy:s som en revisor kan följa”. Det viktigaste enligt samtliga respondenter är att en revisor ska verka för att hjälpa sina klienter med revisions anknutna konsultationer i syfte att förbättra verksamhetens rutiner. På så sätt

vägleds även klienten till att göra rätt i sin redovisning från början och därigenom befrias från eventuella åtgärder.

När det gäller självgranskningshot som kan uppstå vid tillhandahållandet av fristående rådgivning anser respondenterna att revisorn ska vara opartisk och inte gå över gränsen när de hjälper sina klienter med vissa frågor och ger råd. Enligt respondent A ska en revisor “vid rådgivning ge kunden olika förutsättningar för vad det finns för alternativ, där kunden själv får ta beslut”. Respondenten menar att en revisor bör undvika sådana råd som kan leda till att självgranskning uppstår. Personen förklarar att “om jag tar beslut till kunden, då uppstår ett självgranskningshot. Den typen av rådgivning bör undvikas” (Respondent A). En annan respondent styrker detta påstående och menar att hotet uppstår “när revisorn gör det arbetet som kunden ska göra själv” (Respondent D). Vidare påpekar respondent C att självgranskningshot är ett hot som alla revisorer måste vara uppmärksamma på vid fristående rådgivning. Respondenten lägger till att “gränsen för fristående rådgivning är att inte gå över gränsen och bli partisk, oavsett längd på relationen med kunden eller hur länge vi har haft uppdraget” (Respondent C). Om revisorerna har jobbat med samma kund länge och känner kunden mycket väl tycker en av respondenterna att fristående rådgivning är bra att utföra (Respondent B). Vidare menar respondent E att en revisor behöver bara följa vad som är tillåtet och inte tillåtet enligt etikkoden. Respondenten påpekar att en revisor bör förhålla sig till *analysmodellen* och säger att “följer man inte de reglerna så tycker jag att man inte är oberoende heller” (Respondent E). Slutligen ger respondenten några exempel på vilka råd en revisor kan ge och säger:

“Skatterådgivning kan vara okej, vissa juridiska konsultationer i samband med förvärv, inte påverka förvärvaren men upplysa om vad som händer om man går den vägen eller den andra” (Respondent E).

#### **4.4 Presentation av empirisk data avseende rotationsregler**

Som tidigare nämnts har rotationsregler införts med avsikt att förstärka förtroendet för revisorns granskningsarbete. Detta avsnitt kommer således att behandla revisorernas egna synpunkter kring ämnet.

Angående frågan gällande rotationsreglernas inverkan på revisorns oberoende ansåg respondent A att reglerna inte har haft någon särskild påverkan överhuvudtaget. Förklaringen till detta påstående var att personen inte arbetar med de “större företag eller företag av allmänt intresse”. Därutöver anger personen att bestämmelserna gällande tvingande rotation framgår av

EtikU 13 där det står att revisorsrotation avser noterade bolag eller andra bolag av allmänt intresse. Revisorer på de medelstora revisionsbyråerna arbetar i synnerhet med klienter såsom små, ägarledda företag och medelstora bolag. Enligt respondentens uppfattning uppfattning är “tidsintervallen för rotation i det längsta laget till för att motverka ett vänskapshot som potentiellt kan rubba oberoendet” för revisorn (Respondent A). Vidare menar respondent B att det inte finns något behov för rotation eftersom personen “inte har den storleken på kunder” som förutsätter att hen ska rotera efter en viss period. Däremot anser Respondent C att rotationsreglerna kan vara en bra utgångspunkt i vilket fall som helst eftersom de “motverkar att revisorns oberoende ställning gentemot klienten rubbas”. Respondent E anser ändå att rotationsregler gör både skada och nytta. Respondenten menar att de vid enstaka tillfällen “tappar vissa kunder och vinner andra kunder” (Respondent E).

I frågan om vad den optimala längden på ett revisionsuppdrag bör vara för att undvika att skapa en alltför nära relation med klienten beskriver respondenterna olika. De flesta respondenter menar att det inte finns en optimal längd på ett revisionsuppdrag. Trots det svarar en av respondenterna att längden kan vara “någonstans mellan 5–10 år, men relationen påverkas också av kundens organisation” (Respondent A). Respondent B lägger till ett påstående som styrker detta och svarar att “går inte att säga då det beror på storlek på företag, typ av verksamhet osv”. Respondenten menar att en revisor kan jobba med de små och medelstora företagen i längre tid utan att oberoendet rubbas. Vidare betonar både respondent C och D att vänskapshotet undviks så länge revisorn håller på sin rätt sida. Respondent C upplever att:

“Så länge det finns ett ömsesidigt förtroende och tillit till varandra, så tror jag att man kan skapa en bra och långsiktig relation utan att rubba på sitt oberoende som revisor.” (Respondent C)

Vidare hävdar respondent E att åtta år kan vara rimligt att lära känna kundföretaget när de jobbar med större bolag. Respondenten menar att för en revisor som arbetar med stora bolag, krävs det ungefär fyra år endast för att lära känna företagets verksamhet. Varefter det krävs ytterligare fyra år för att hen ska kunna uttala sig om ett visst område som revideras, säger respondenten.

Avseende frågan om någon av revisorernas granskningsarbete har sträckts sig över den normala mandatperiod blir svaren från alla respondenter eniga. Samtliga respondenter har inte haft ett granskningsuppdrag med en tvingande rotation. De medverkande revisorerna jobbar främst

med små och medelstora bolag som inte kräver någon rotation. Respondent A förklarar att det är tillåtet att arbeta med samma kund längre än en mandatperiod under förutsättning att revisorn inte har en påskrivande roll. Personen sa att hen “har arbetat med samma kunder under mer än en mandatperiod på 4 år, men inte som påskrivande revisor”. Respondentens uppdrag har inte heller sträckt sig över den normala mandatperioden som vald revisor (Respondent A). Vidare förklarar respondent B att hen har “inga företag som är aktuella, då tänker jag på företag av allmänt intresse”. Både respondent C och D instämmer om att de:

“Har aldrig haft uppdrag med tvingande rotation samt att de inte heller har haft ett uppdrag som sträcker sig över den normala mandatperioden.” (Respondent C och D)

När det gäller frågan avseende uppdrag som överstiger en sjuårig period, hade revisorerna olika erfarenhet. Majoriteten av revisorerna svarade enhälligt att de har haft klienter där de har varit valda revisorer i över sju år. Medan två av respondenterna gav ett nekande svar. Respondent D uppgav att det är tillåtet att förbehålla uppdrag under en längre period än sju år. Personen förklarade att “på en mindre revisionsbyrå kan uppdrag bestå under mycket lång tid” (Respondent D). Varpå respondent E tillägger att regler för rotation inte gäller för de klienterna som de har haft i snart sju år.

Enligt revisorerna finns det både för- och nackdelar med att granska en kunds räkenskaper i endast 3–5 år. Samtliga respondenter uppmärksammar på att det finns stora risker för felaktigheter i granskningsarbetet under de kortare uppdragen. Enligt respondent E är risken om “att inte hinna lära känna bolaget tillräckligt bra för att göra ett tillräckligt bra jobb”, ganska väsentlig. Respondenten påpekar däremot att “då får det vara en ganska stor klient” som granskas, exempelvis ett stort koncernbolag. En 3–5 årig period blir då för kort för att lära känna ett större koncernbolag som består ett stort antal dotterbolag. Vidare påstår respondent A att “det finns en större risk att vi kan missa något väsentligt på grund av tidsbrist” till skillnad från någon annan som är mer insatt i uppdraget. Respondent D å andra sidan tycker att “man blir blind och inte ser nyheter eller förändringar som sker, utan bara förväntar sig att det ska vara på ett visst sätt”. Respondent B som jobbar uteslutande med små och medelstora företag hävdar att tiden brukar räcka. Personen säger: “I mindre bolag så känner revisorn väl till bolag, så revisorsnyttan blir större” (Respondent B). Respondenterna finner trots allt ett antal fördelar med de kortare revisionsuppdrag. Två av respondenterna påpekar att med tiden kan revisorn “känna kundföretaget på ett bra sätt” vilket i sin tur hjälper revisorn att få “bättre kunskap om



verksamheten och förstå alla dess rutiner” (Respondent C och D). Vidare anser respondent C att när revisorn har känt kunden på ett annat sätt, kan revisorn “erbjuda bättre service”. Respondent D tillägger att “rotationen i övriga fall inte heller är nödvändig efter 3–5 år”. Varpå respondent E menar att ofta när det är korta granskningsperioder innebär det att “det har hänt någonting på den ena eller den andra sidan som gör att det är lika bra att avbryta uppdraget”. Även på frågan gällande längre uppdrag, alltså 7 år och uppåt, finner samtliga respondenter både för- och nackdelar. En av de största fördelarna som en av respondenterna lyfter fram är “att man verkligen lär känna kunden och bolaget, och kan hitta nya sätt att erbjuda ett mervärde till kunden och erbjuda så bra service som möjligt” (Respondent C). Däremot håller respondent A inte med påståendet. Respondent A hävdar att det finns en viss risk och menar att “en granskning kan ske på slentrian om man har granskat bolaget under för många år”. De flesta av respondenterna menar att fördelen med ett längre uppdrag är att revisorn “känner väl till bolaget”. Trots detta påpekar respondent C att ett vänskapshot kan uppstå mellan revisorn och klientföretaget “om det blir svårt att skilja mellan en professionell relation och en ”vänskapsrelation” som lätt utvecklas under så pass många år”. Respondenten förklarar vidare “att detta är något som en revisor måste bedöma och ta ställning till i varje individuellt fall” (Respondent C). I likhet med fråga angående kortare uppdrag, så nämner respondent E att det även här kan föreligga risk för att “bli blind för vissa saker och inte kollar under alla stenar”. Respondenten menar att revisorer tenderar att ha samma tillvägagångssätt i sitt arbete efter en längre period, vilket kan vara till skada på sikt. Anledningen till det är att det kan leda till att revisorn förbiser de väsentliga felaktigheter som egentligen behöver åtgärdas.

## 5 Analys

---

*I detta kapitel presenteras en analys där den teoretiska referensramen sammankopplas med revisorernas svar på våra frågor. Analysen bygger på revisorns oberoende, analysmodellen, agentteori, legitimitetsteori och slutligen revisorsrotation.*

---

### 5.1 Revisorns oberoende

En oberoende revisor beskrivs enligt de intervjuade revisorerna liksom Ponemon och Gabhart (1990) som en revisor som är objektiv och opartisk vid granskning av ett företags redovisning. Det framkom i empirin att en revisor ska vara självständig och inte får låta sig påverkas av vare sig interna eller externa faktorer. Alla revisorer anser att en oberoende revisor ska utföra sina uppdrag på ett neutralt sätt. Vid beskrivning av en definition av en oberoende revisor valde respondent C att använda de två synonymerna till oberoende nämligen, objektivitet och självständighet. Respondenten använde revisorslagens definition i sin förklaring av begreppet (RL 20§). Vidare betonade respondent B hur viktigt det är att allmänheten har förtroende för en revisors oberoende ställningstagande. Respondenten utgick från det s.k. *synbara oberoendet* och menar att en revisor ska vara oberoende till sin klient och att även en tredje part ska uppfatta det på samma sätt. Med andra ord utgörs det synbara oberoendet av omvärldens uppfattning av revisorns oberoende. Det här resonemanget går hand i hand med legitimitetsteorins förklaring om att klientföretaget och revisorn ska säkerställa att deras agerande ska uppfattas som legitimt och av hög kvalitet utåt (Deegan & Unerman, 2011). Vidare framhäver Maroun och Solomon (2014) vikten av att allmänheten ska ha förtroende för en revisors ställningstagande. Författarna menar att en revisor fungerar som en legitimitetsskapare för sin klient. Därför är det viktigt att en revisor förblir oberoende i sin roll i syfte att bevara ett gott rykte om både sitt egna arbete och sin klients verksamhet. Som legitimitetsteorin säger måste det finnas bevis som signalerar att ett företag handlar i enlighet med allmänhetens förväntningar (Deegan & Unerman, 2011). Av den anledningen ska en revisor vara opartisk och objektiv i sina ställningstaganden, vilket även Ponemon och Gabhart (1990) poängterar. Resultatet av studien visar också att revisorerna är eniga med Maroun och Solomon (2014) och Holm & Zaman (2012) om att revisionsarbetet ska vara objektivt och av hög kvalitet om det ska medföra legitimitet för ett klientföretag.

Vidare betonade både respondent A och respondent D att en revisor inte får låta sig påverkas av klientens påtryckningar. De menar att en oberoende revisorer inte får bli påverkade av andra faktorer i sin omgivning. Det framkom i empirin att samtliga respondenter anser att det är fullt

möjligt att ha ett oberoende förhållande med sina klienter. Respondent C förklarar vikten av att vara opartisk genom hela revisionsarbetet eftersom detta har stor betydelse vid uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Det gäller att planera uppdragen rätt från början vid exempelvis genomförande av *kombiuppdrag* i syfte att minimera risken för självgranskningshot som omnämns i *analysmodellen*. Även respondent D lyfter fram vikten av att vara uppmärksam på hot i form av självgranskning vid utförande av *kombiuppdrag* till en och samma kund. Le et al. (2019) påpekar exempelvis att vissa icke revisionstjänster kan utgöra risk mot oberoendet. Följaktligen ska revisorer se till att inte tillhandahålla både revision och skatterådgivning till samma företag eftersom det ökar risken för självgranskning. Med det i åtanke ska revisorer planera sin revision och reflektera över vad som är tillåtet och inte tillåtet att ge råd inom.

## 5.2 Analysmodellen

Det framkom i empirin att samtliga revisorer tillämpar *analysmodellen* i sitt granskningsarbete. Alla respondenter prövar sin oberoende ställning inför varje ny kund, nytt uppdrag och inför varje nytt verksamhetsår. Även i förarbetena av revisorslagen såg lagstiftarna behov av att pröva en revisors oberoende inför varje nytt uppdrag för att utesluta eventuella risker (Prop. 2000/01:146). Syftet med det är för att finna och motverka eventuella omständigheter som kan rubba revisorns opartiskhet och objektivitet. Det visar sig även att dokumentation är viktig för varje uppdrag och det är revisorns skyldighet att dokumentera i enlighet med revisorslagen. Genom att noggrant dokumentera sina förfaranden skapar revisorn ett bra underlag inför det avslutande skedet som går ut på att sammanställa sina uttalanden i en revisionsberättelse. En tydlig revisionsberättelse bidrar därefter till att styrka ett företags legitimitet. Maroun och Solomon (2014) poängterar att legitimitet är av avgörande avseende för en organisations fortlevnad. Utöver det minskar även informationsasymmetrin mellan företagsledning och företagets intressenter om redovisningen som offentliggörs är felfri och neutral.

Samtliga respondenter som har intervjuats hade en positiv inställning till *analysmodellen*. Alla revisorer instämmer om att det är bra att *analysmodellen* finns. En förklaring till detta påstående enligt revisorerna är för att bevara tilltro för revisionsarbetet inom branschen. Alla revisorer nämnde hur modellen tvingar dem att tänka till inför varje nytt uppdrag hos kunden. En extern revisor har trots allt en viktig roll i klientföretaget, särskilt när det kommer till att minimera informationsgapet mellan företagets ägare och ledningen. Inom ramen för agentteorin anses informationsgapet uppstå till följd av kunskapsbrist bland ägarna gällande bedrivandet av

företaget. Orsaken till denna kunskapsbrist härrör från att ägaren inte personligen är involverad i driften av företaget. I syfte att minimera denna kunskapsbrist anlitas en extern revisor som ansvarar för att försörja ägare med nödvändig information gällande företagets verksamhet. Resultat av denna studie visar att en revisor har en väsentlig roll inom en organisation. Av samma anledningen anser de medverkande respondenterna att det är lika viktigt med att bevara tilltro för deras arbete och handla opartiskt. Däremot håller inte respondent C och E med om vad de övriga respondenterna har sagt. De menar istället att det i praktiken är omöjligt att vara helt opartisk till klienten, speciellt när revisorn har långvariga relationer med sina klienter.

Enligt majoriteten av revisorerna anses det vanligaste hotet mot oberoendet vara det så kallade självgranskningshotet. Denna typ av hot uppstår när en revisor är verksam i rådgivning som inte omfattas av revisionsverksamhet. Det kan förslagsvis handla om frågor som berör redovisning och därmed omfattas av granskningsuppdraget (FAR, 2005). Revisorerna förklarar att denna typ av hot förekommer främst vid *kombiuppdrag*, där redovisningen och revision görs på samma byrå. Med anledning av självgranskningshot ska de mer erfarna revisorer se till att en mindre erfaren kollega inte tangerar det ansvarsområdet som omfattas av en redovisningskonsult. Även Le et al. (2019) anser att det kan finnas en fara för att revisorn blir beroende om hen lägger stor vikt rådgivarrollen. Om det här inträffar, finns det risk för att samhällets förtroende för revisorsyrket sjunker, vilket kan vara till nackdel för både revisorns och klientföretagets legitimitet.

Bland de hot som framgår av *analysmodellen* är även skrämselfot ett av de vanligt förekommande hoten som revisorer utsätts för under sitt revisionsarbete hos klient. *Analysmodellen* antyder att med skrämselfot avses exempelvis påtryckningar från revisionsklientens sida och är riktade mot revisorn i syfte att inge obehag (FAR, 2005). På så vis förväntas det av revisorn att hen ska ändra sina uttalanden. Därutöver påverkas även revisorns förmåga att agera opartiskt och objektivt. Respondent D beskriver att personen har varit med om ett uppdrag som blev avbrutet på grund av skrämselfot. Revisorn förklarar att det även är obligatoriskt enligt lag att avbryta ett uppdrag om det föreligger sådana omständigheter som kan rubba förmågan att vara opartisk i sina ställningstaganden. De resterande respondenterna har däremot aldrig behövt åberopa skrämselfot och avsäga sig ett uppdrag på grund av det. De flesta revisorerna som har medverkat i denna studie verkar generellt sett positivt inställda till skrämselfotet. Revisorernas motivering är att denna form av hot inte är vanligt förekommande i deras uppdrag.

Samtliga revisorer betonar vikten av att kunna stå emot alla typer av påtryckningar samt kunna tydliggöra för kunden vad som gäller när det är dags att uttala sig om en viss ståndpunkt. Revisorn får dock avsäga sig uppdraget om det föreligger omständigheter som gör att hen inte kan motstå påtryckningar (FAR, 2005). Respondent A berättar exempelvis om ett tillfälle när en av kunderna ville diskutera olika alternativ till att slippa anmärkningar och istället beviljas ansvarsfrihet för sina affärer. Vid detta tillfälle var kunden egennyttig och försökte alltså påverka revisorns ställningstagande negativt. Respondent E förklarar vidare att kunder själva ibland inte förstår revisorernas roll och varför en revisor ifrågasätter särskilda omständigheter som kan påverka dennes ställningstagande. Både respondent A och E har varit verksamma inom yrket under en längre period, nämligen 11 respektive 6,5 år. Den långa erfarenheten kan ha gett dem en gedigen vana för att kunna bedöma en kunds avsikter och avgöra huruvida det är möjligt att behålla uppdraget eller om det ska avbrytas. Majoriteten av respondenterna är överens om att revisorn ska kunna bevara sin professionella ställning utan att den styrs av externa faktorer.

Enligt *analysmodellen* inträffas det s.k. vänskapshotet när en revisor har en vänskaplig relation med eller är anhörig till någon av medlemmarna som sitter i styrelsen på det granskade företaget (FAR, 2005). Vänskapshotet nämns mycket under intervjuerna av samtliga respondenter. I syfte att minimera risken för det anser respondent A, B och D att en revisor ska kunna dra en tydlig gräns mellan yrkesmässigt och personlig relation. De menar att revisorn inte får umgås med sina klienter privat. Respondent E är mer striktare i sin bedömning och menar att det inte är tillåtet att bygga personliga relationer med klienten genom att exempelvis gå på middagar tillsammans. Det som däremot anses vara acceptabelt enligt revisorn är offentliga event som anordnas av byrån för alla deras kunder. Däremot bedöms privata träff med kunder som olämpliga eftersom de kan rubba förtroendet för revisorn. Till skillnad från de andra respondenterna, betonar respondent C att det kan vara omöjligt att undgå att bilda en nära relation med de långvariga klienterna. Det viktigaste är att lära känna företagets verksamhet på djupet genom dess styrelsemedlemmar. Däremot får revisorerna behålla en viss självdistans när det kommer till vänskapliga relationer med klientföretagets ledningsgrupp. Även Min Duc et al. (2019) anser att en revisor ska motstå alla vänskapsrelationer med sin klient. Författarnas motivering till detta resonemang är en revisor har en anmälningsplikt vid misstanke om brott och av den anledningen skulle det inte vara lämpligt med en vänskapsrelation mellan revisor och klient.

Frågan gällande fristående rådgivning och huruvida den kan rubba oberoendet kan analyseras ur flera vinklar. En del respondenter ansåg att det inte finns någon risk med fristående rådgivning, utan istället inger förtroende. En annan respondent tycker att fristående rådgivning kan generera ett mervärde till arbetet. Däremot måste det finnas en gräns på hur långt revisorn får gå med sin rådgivning. Enligt Razana et al. (2017) kan en bristande gränsdragning mellan revisorns granskningsuppdrag och konsultuppdrag föranleda att oberoendet rubbas. Författarna menar att en revisors konsulttjänster kan misstolkas som rådgivning av ekonomiskt intresse, om revisorn går för långt i sin roll som konsult. Även respondent A och B påpekar att för långtgående rådgivning kan ha en negativ effekt på förtroendet av revisionsarbetet. En annan respondent nämner även att det inte heller är tillåtet för revisorer att vara delaktiga inom kundens verksamhet och göra det arbete som kunden själv ska göra. En revisor får alltså inte uppfattas av andra medarbetare som välvillig till den bokförings ansvariga. Med andra ord handlar det om det synbara oberoendet och hur andra personer i omgivningen uppfattar revisorn under dennes uppdrag som granskare (Carrington, 2014). Trots alla risker som nämns ovan, finns det även ett antal fördelar som respondenterna tar upp under intervjun. En av respondenterna ansåg att fristående rådgivning hade en positiv inverkan på oberoendet. Som förklaring till sin åsikt nämnde personen att det ingår i deras arbete att erbjuda den bästa möjliga service. Detta argument går att tolka som något som skulle förbättra det granskade företags egna rutiner och hjälpa dem att växa och utvecklas.

Åsikterna gällande gränsdragning vid tillhandahållandet av fristående rådgivning varierar mellan respondenterna. Dessa olikheter beror på att majoriteten av de intervjuade personerna har olika uppfattning om var gränsen bör ligga. Vid fastställandet av denna gräns tar revisorerna hänsyn till vad det är för typ av område som klienten behöver rådgivning i. Enligt respondenterna kan det vara godtagbart med rådgivning som berör skattefrågor och vissa juridiska konsultationer i samband med förvärv. Le et al. (2019) anser däremot att revisionsföretag inte ska tillhandahålla både revision- och skatterådgivning till samma klientföretag, eftersom det ökar risken för självgranskning. Respondenterna menar vidare att det inte heller är tillåtet att styra klientens beslutfattande i samband med ett förvärv. Revisorerna lägger stor tonvikt på att agera objektivt oavsett längden på uppdraget, vare det 3 eller 10 år. Apropos det håller även Le et al. (2019) med om att en revisor inte ska agera som medhjälpare till sin klient. Författarna betonar att det finns ett lagstadgat förbud mot att en revisor ska agera som förespråkare för sin klient vid kontakt med andra myndigheter. Det är också förbjudet att påverka klientens beslut i samband med förvärv, enligt Le et al. (2019).

Ett sista hot som kan diskuteras av revisorerna som förtroenderubbande var frågan gällande ekonomiskt intressehot. I stora drag handlar det om att revisor har direkt eller indirekt ekonomiskt intresse med det granskade företags verksamhet (FAR, 2005). Respondent B lyfter fram ett exempel och förklarar att en revisor ska förhålla sig från att göra inköp av klientföretaget och ha affärsmässiga relationer med klienten utöver sitt uppdrag. Respondenten betonar dock att det kan vara acceptabelt med inköp som omfattar små belopp. Revisorn får alltså inte ha ett klientföretag som en egen leverantör. Enligt Svenska Revisorsamfundet, SRS (2003:43-44) ska privata affärstransaktioner med klienter i möjligaste mån undvikas. Däremot kan enklare transaktioner såsom att handla livsförnödenheter vara acceptabelt eftersom denna typ av affärer antas inte bryta mot revisorns oberoende. Det är däremot inte tillåtet genomföra köp av högre värde som exempelvis att köpa bil. Denna typ av handel kan förorsaka en negativ bild utåt, eftersom personer i omgivningen kan missuppfatta förhållandet mellan revisor och dennes klientföretag. Omgivningen kan exempelvis få en uppfattning om att en klient bistår sin revisor med gods i syfte att dölja något inom sin verksamhet. Denna typ uppfattning kan missgynna både revisorns egna legitimitet och klientföretagets legitimitet.

### **5.3 Rotationsregler**

Det har tidigare konstaterats att rotationsregler har införts med avsikt att minimera risken för en vänskaplig relation mellan revisor och klient som kan uppstå efter ett längre revisionsuppdrag. Flera studier visar att den främsta anledningen till varför reglerna infördes var i syfte att motverka en revisor från att bli beroende av sin kund. Även Respondent C instämmer om att rotationsreglerna är en bra utgångspunkt eftersom de motverkar att revisorns oberoende ställning gentemot klienten rubbas. Däremot lyfter Williams och Wilder (2017) fram de svaga sidorna med rotation och förklarar att den kan leda till att väsentliga felaktigheter utelämnas. Författarnas motivering var att en ny revisor kan ha svårt att identifiera dessa felaktigheter tidigt i processen och vidta vederbörliga åtgärder (Williams & Wilder, 2017). Vidare påstår Corbella et al. (2015) i sin studie att en tvingande revisorsrotation medför en bättre kvalitet till granskningsarbetet. I den vevan instämmer också Köhler et al. (2016) att tvingande rotation enbart kan förstärka tillförlitligheten för revisionsarbetet. Även respondent A är ense om att rotation motverkar att en vänskapsrelation uppstår mellan revisor och klient som kan vara av förtroenderubbande karaktär. Om de förtroenderubbande omständigheterna uteslutas bidrar det till en bättre revision i sig. Det informationsgapet som uppstår mellan ägarna och företagsledningen kan således minimeras avsevärt om revisorn utför sitt arbete på ett

noggrant och detaljerat sätt. Ägarna som personligen inte är involverade i bedrivandet av verksamheten får därmed en bättre insyn i vad som sker i företaget och kan utifrån det forma sina avkastningskrav. En noggrann revision bidrar alltså till att förstärka tillförlitligheten för de finansiella rapporterna från principalens sida.

Tidigare forskning har även visat detaljerade bestämmelser för vilka revisorer som är skyldiga till att rotera. Enligt EU-rekommendationen: 2002/590/EG framgår det att rotationsregler gäller i synnerhet för de påskrivande revisorerna som framför allt har stora börsnoterade bolag som klient. Anledningen till det är att påskrivande revisorer har en nyckelställning i revisionsteamet och kan därmed bistå klientföretaget med legitimitet. Eftersom påskrivande revisorer har ett huvudansvar för hela teamet ska de också se till att hela teamet handlar objektivt och att revisionen är av hög kvalitet. Även Holm och Zaman (2012) är överens om att revisionsarbetet ska vara av hög kvaliteten om klientföretaget ska uppfattas som legitima av omgivningen. Som författarna nämnt besitter en revisor speciell kompetens som inte andra individer i samhället har, vilket är ytterligare en anledning till att revisionen ska vara av hög kvalitet. Utöver det minskar även informationsasymmetrin mellan företagets ledning och företags intressenter.

Respondent D poängterar att det finns särskilda etikregler som ska följas av revisorer internt gällande bestämmelserna om tvingande rotation, i synnerhet EtikU 13 (2011). Respondenten förklarar att denna etikregel innehåller bestämmelser om revisorns skyldighet att rotera vid uppdrag i företag av allmänt intresse. Med företag av allmänt intresse avses alltså företag vars aktier är upptagna till försäljning på en reglerad marknad (EtikU 13, 2011). Det kan exempelvis vara kreditinstitut, försäkringsbolag och andra börsnoterade bolag som på grund av sin storlek anses vara av intresse för allmänheten (EU-rekommendationen: 2002/590/EG). Samtliga respondenter förklarade att de inte tvingas tillämpa rotationsregler eftersom de inte arbetar med de stora företagen som är av allmänt intresse.

Bland revisorernas skyldigheter ingår ansvaret att efter max sju år som påskrivande revisor avsluta sitt uppdrag, följt av en karenstid på ca 3 år, förklarar respondent D. För de övriga revisorerna i uppdragsteamet gäller emellertid inte samma regler för rotation. Av den anledningen bör den påskrivande revisorn vara särskilt uppmärksam på att de andra medlemmarna i teamet inte tar allt för stora risker. Ett exempel kan vara att de arbetar länge för samma kund (EU-rekommendationen: 2002/590/EG). De intervjuade revisorerna påpekar att det finns undantag från de tidigare nämnda bestämmelserna såvida de jobbar med små och



medelstora företag som inte är av allmänt intresse. Respondent A, B och D beskriver under intervjun att de har haft uppdrag som har varat i mer än 7 år. Respondent D förtydligar att vissa uppdrag kan bestå under mycket lång tid på mindre revisionsbyråer. Vidare förklarar personen att storleken på dessa företag inte är av väsentlig betydelse så att rotation krävs. EU-rekommendationen föreslår dock att regler för rotation även ska tillämpas på andra företag än de av allmänt intresse. Enligt respondent C:s åsikt anses rotationsreglerna vara en bra utgångspunkt i vilket fall som helst eftersom de kan förebygga eventuella förtroenderubbade omständigheter (EtikU 13, 2011).

Tidigare forskning angående den optimala längden på ett revisionsuppdrag tyder på att den mest optimala längden på ett uppdrag är cirka 5 år (Harntono et al., 2016). Endast respondent A nämner ett exakt mått på hur långt ett uppdrag borde vara och förklarar att ungefär 5 - 10 år verkar rimligt. Harntono et al. (2016) anser att längre mandatperioder kan ha en negativ påverkan på oberoendet. Respondent B betonar dock att en revisor som uteslutande jobbar med små och medelstora företag kan ha kvar sitt uppdrag under en längre tid än 5 år utan att oberoendet rubbas. Både respondent C och D menar att ett ömsesidigt förtroende och tillit mellan revisor och klient kan förbättra relationen på lång sikt utan att förtroendet rubbas. Till skillnad från de övriga respondenterna som i synnerhet reviderar små och medelstora företag, hade respondent E en annan åsikt gällande längden på ett uppdrag. Personen har arbetat med stora bolag som dock inte är av allmänt intresse. På grund av företagets storlek anses en 8 årig period vara rimlig för ett uppdrag eftersom det krävs många år för att lära känna företagets verksamhet på djupet.

Respondenterna kan se både för- och nackdelar med ett kortare uppdrag som varar mellan 3–5 år. Enbart två respondenter av de intervjuade personerna var av åsikten att ett kortvarigt uppdrag inte föreställer några risker för granskningsprocessen. Åsikten grundar sig främst på egen erfarenhet. Respondenterna ansåg att en treårig period brukar räcka för att få tillräckligt bra kunskap om företagets verksamhet och förstå dess rutiner. Den insamlade empirin visade dock att majoriteten av de intervjuade personerna hade en mer negativ inställning till korta uppdrag. Den största risken som omnämns är att det inte finns tillräckligt med tid för att genomföra en tillräckligt noggrann revision av ett stort koncernbolag. Ur legitimitetsteorins perspektiv kommer den korta mandatperioden inte att främja bolagets legitimitet, just för att det inte finns tillräckligt med tid för att göra noggrann bedömning av företagets verksamhet. En revisor kan exempelvis missa något väsentligt på grund av tidsbrist.

Även i frågan avseende längre uppdrag som sträcker sig över sju år har respondenterna olika synsätt på vad som anses vara fördelaktigt eller skadligt. Respondenterna A, C och E anser att längre uppdrag gör mer skada än vad de gör nytta för oberoendet. Om uppdraget sträcker sig över en mycket lång tid kan det exempelvis föreligga risk för vänskapshot som Eklöv Alander (2019) påpekar i sin studie. I den vevan kan det även uppstå en intressekonflikt mellan revisor och klient eftersom revisorn har tillgång till mycket känslig information avseende företags verksamhet (SFS 2001:883). Respondenterna A och C framhäver vidare att det finns en risk för att bli blind för enstaka felaktigheter efter en längre tid. Däremot anger respondenterna att det ständigt finns nya människor i teamet som medför ny input till revisionsteamet. Därutöver kan det långdragna uppdraget ha en motverkande effekt på förtroendet för revisorns arbete där andra utomstående kan komma att ifrågasätta dennes oberoende. Liksom Choi et al. (2017) förklarade i sin studie kan oberoendet försämrats om uppdraget sträcker sig över sex år. Därför menar författarna att en sexårig mandatperiod är tillräcklig nog för att uppdraget inte ska ha en motverkande effekt på oberoendet.

## 6 Sammanfattande slutsatser

---

*I det avslutande kapitlet presenteras en sammanställning av de slutsatser som har dragits utifrån studiens empiriska resultat. Slutligen presenteras även studiens bidrag och förslag till framtida forskning inom ämnet.*

---

### 6.1 Slutsatser

Syftet med denna studie var att bilda en djupgående uppfattning om revisorn oberoende och huruvida rotationsregler kan främja oberoendet på de medelstora revisionsbyråerna i Sverige. Vidare ska studien bidra med en ökad förståelse för revisorsrotation samt under vilka förutsättningar den kan tillämpas. För att uppnå målet med denna studie har följande forskningsfrågor ställts:

1. Vilka faktorer är av väsentlig betydelse för att bevara oberoendet enligt revisorer?
2. Under vilka förutsättningar kan rotationsregler implementeras i syfte att förstärka oberoendet?

Studiens resultat visar att de intervjuade revisorerna delar samma syn på oberoendet. Enligt revisorernas uppfattning verkar oberoendet vara en grundsten i deras granskningsarbete och något som de under alla förutsättningar måste ha i åtanke. Ur respondenternas perspektiv innebär oberoendet när de kan ta ställning till sin klient samt vara självständiga och objektiva i sitt arbete. Det ska alltså inte finnas något som förhindrar en revisor från att utföra sitt arbete i enlighet med de riktlinjer som revisorer måste följa. Resultatet visar att en revisor måste beakta omständigheter som kan vara till nackdel för dennes oberoende. Ett exempel på sådana omständigheter är att det inte ska föreligga ett egenintresse mellan revisorn och klienten eller vänskapsrelation mellan dessa parter. Det är inte heller tillåtet för revisorer att förhandla åt kundens vägnar med andra myndigheter. Det är alltså viktigt att det synbara oberoendet uppfylls, d.v.s. att en utomstående part, exempelvis en handläggare på skattemyndigheten, uppfattar revisorn som opåverkad av sin omgivning.

Objektivitet, självständighet och opartiskhet visade det sig vara de fundamentala egenskaperna av en oberoende revisor enligt de intervjuade personerna. Som stöd i arbetet nämner samtliga revisorer att *analysmodellen* har varit till stor nytta. Det finns även andra interna regelverk som varje enskild revisionsbolag tillämpar under ett granskningsuppdrag som exempelvis etik- och rotationsregler. För uppdrag som utförs på stora klientföretag som är av allmänt intresse kan

även regler om rotation vara till stor nytta. På medelstora revisionsbyråer finns det däremot inte några klientföretag som är av allmänt intresse. Som ett resultat därav tillämpas inte rotationsreglerna av revisorer på de medelstora revisionsbyråerna. Trots att det finns rekommendationer från EU-parlamentet som föreslår att rotationsregler kan tillämpas på andra företag än de som är av allmänt intresse, så omsätts inte dessa regler direkt i praktiken. Den bakomliggande faktorn till ett sådant utfall är exempelvis etikreglernas påverkan på revision. Av EtikU 13 framgår detaljerade föreskrifter gällande revisorsrotation och när den anses vara tvingande.

## **6.2 Förslag till framtida studier**

Inför framtida studier skulle det vara intressant att undersöka huruvida det är önskvärt att rotationsregler ska kunna tillämpas på andra bolag än de av allmänt intresse. Det hade också varit intressant att undersöka samma problematik som denna studie har haft fast ur ett annat perspektiv. Förslagsvis hade studien kunnat riktas mot de påskrivande revisorerna som arbetar med de stora börsnoterade bolagen. På så vis hade studien fått en annan vinkling på rotationsreglernas påverkan inom revisionsbranschen.

## **6.3 Studiens bidrag**

Efter en noggrann urval av respondenter bidrar studien med en ökad förståelse för huruvida rotationsregler kan implementeras på de medelstora revisionsbyråer i Sverige idag. Den insamlade empirin bidrar främst med nya insikter kring ämnet samt varför rotationsreglerna inte är tillämpbara för samtliga revisorer i landet i dagsläget. Respondenterna har genom sina svar bidragit med givande information som har ökat förståelsen för undersökningens syfte och problemformulering. Resultatet av denna studie bidrar även med nya insikter kring hur en revisor med *analysmodellen* inför ett nytt revisionsuppdrag.

## 7 Källförteckningen

Agoglia, P. C., Hatfield, C. R., & Lambert, A. T. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 1-14.

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

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber AB

Carrington, T. (2014). *Revision*. Liber AB

Choi, J.-S., Lim, H.-J., & Mali, D. (2017). Mandatory audit firm rotation and Big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 13(1), 1–40.

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

Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken: För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur AB.

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om Revision*. Studentlitteratur AB.

EtikU 13. (2011). Revisorsrotation. hämtad den 14 maj 2021 från:  
<https://www.yumpu.com/sv/document/read/20111444/etiku-13-revisorsrotation-far>

EU-kommissionens rekommendation: 2002/590/EG, Revisorerers oberoende i EU.

FAR. (2002). *FAR:s revisionsbok 2002*. FAR Akademi.

FAR. (2003). *FAR:s revisionsbok 2004*. FAR Akademi.

FAR. (2005). *Analysmodellen – för prövning av revisorerers opartiskhet och självständighet*.

FAR. (2020). *Samlingsvolym 2021*. FAR Akademi.

Flening, Birgit. (2003). Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kom det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid? 6–7.

Getie, D. M. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical perspective on accounting*, 25(8).

Gietzmann, M. B., & Sen, P. K. (2002). Improving Auditor Independence Through Selective Mandatory Rotation. *International Journal of Auditing*.183-210.

Holm, C., & Zaman, M. (2012) Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1). 51-61.

Johansson. S. (7 april 2016). Revisionsjättar hotas med miljonböter av regeringen. *Svenska Dagbladet*. <https://www.svd.se/revisionsjattar-hotas-med-miljonboter-av-regeringen>

Johari R., J., Mohd-Sanusi Z., and Chong V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International journal of auditing*. 21(1).38–58.

Justitiedepartementet (2003). *Några frågor om revision*. Hämtad den 08 april 2021 från: <https://www.regeringen.se/rapporter/2003/06/nagra-fragor-om-revision/>

Köhler, A., Quick, R., & Willek, M. (2016). The New European Audit Regulation Arena: Discussion of New Rules and Ideas for Future Research. *International journal of auditing*, 20(3), 211-214.

Le, D. M. D., Nguyen T. H. Y., Vo H. N. T., Nguyen H. T., & Dinh B. H. A. (2019) Enhancing auditors' independence in auditing enterprises in Vietnam. *Cogent Economics & Finance*.7(1)

Maroun, W., & Solomon, J. (2014). Whistle-blowing by external auditors: Seeking legitimacy for the South African Audit Profession? *Accounting Forum*, 38(2), 111-121.

Marton, J., & Sandell, N. (2016). *Redovisning: från bokföring till analys*. Studentlitteratur AB.

Möberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2017). *Bolagsrevisorn. Oberoende. Ansvar. Tystnadsplikt*. Norstedts Juridik.

*Nya regler för revisorer och revision. Delbetänkande av Utredningen om EU:s revisionspaket*. (SOU 2015:49). Justitiedepartementet. <https://www.regeringen.se/49c838/contentassets/f3c9d163c2184cc4b825d93c37910ed3/sou-2015-49-nya-regler-for-revisorer-och-revision.pdf>

Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder - att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Studentlitteratur AB.

Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. (1990). Auditor independence judgments:

A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7 (1), 227–251.

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

Quick, R. & Warming-Rasmussen, B. (2015). An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*. 26(2).

Revisorsinspektionen. (2020). Bli auktoriserad revisor. Hämtad 2021-04-25 från <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/>

*Revisorslag*. (SFS 2001:883). Justitiedepartementet.

*Statens offentliga utredningar*. (SOU 1999:148).

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/statens-offentliga-utredningar/sou-1999-148-\\_GNB3148?fbclid=IwAR0pyObpxiwk3Z-SQSMbYKNwxljMv9Fk5C\\_AJLhrYHtcgjRZs8IAyAHIm\\_0](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/statens-offentliga-utredningar/sou-1999-148-_GNB3148?fbclid=IwAR0pyObpxiwk3Z-SQSMbYKNwxljMv9Fk5C_AJLhrYHtcgjRZs8IAyAHIm_0)

Svenska Revisorsamfundet (2003). *Vägledning för revisorer-Analysmodellen*. Revisorsamfundet SRS Service AB.

Sveriges Radio. (2013). Häckner, E. Nya dokument - *Panaxias revisorererna kunde ha slagit larm tidigare än de gjorde*. <https://sverigesradio.se/artikel/5487552>

Williams, T., & Wilder, M. (2017). Audit Firm Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters. *Academic Journal*, 11(1), 22-44.

Wines, G. (2011). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market? *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 5- 40.

# Bilaga 1 Intervjuguide

## Bakgrund:

1. Vad har du för högsta utbildning?
2. Hur lång erfarenhet har du i arbete som revisor?
3. Hur många år har du arbetat på din nuvarande arbetsplats?
4. Är du godkänd eller auktoriserad revisor?

## Analysmodellen:

1. Vad enligt dig är en definition av en oberoende revisor?
2. Hur tillämpas *analysmodellen* på ert företag?
3. Finner du några för- och nackdelar med *analysmodellen*?
4. Vilken av hoten i *analysmodellen* enligt dig är vanligt förekommande i era uppdrag?
5. Hur väl anser du att *analysmodellen* uppfyller sitt syfte i att säkerställa oberoende för revisorer?
6. Finner du några svårigheter med att vara oberoende från kunden?
7. Har du någonsin varit med om en situation där en klient har försökt påverka ditt ställningstagande i ditt arbete? I så fall, hur reagerade du?
8. Hur arbetar ni för att inte skapa en för nära relation till varandra?
9. Anser du att fristående rådgivning kan påverka oberoende negativt? På vilket sätt?
10. När det gäller självgranskningshot, var anser du att gränsen bör ligga när det kommer till tillhandahållandet av fristående rådgivning till dina klienter?

## Rotationsregler:

1. Hur anser du att införandet av rotationsregler har inverkat på din oberoende ställning gentemot klient företaget?
2. Vad är den optimala längden på ett revisionsuppdrag för att undvika att skapa en alltför nära relation med klienten?
3. Har något av dina granskningsuppdrag sträckt sig över den normala mandatperioden?
4. Har du under din arbetskarriär som revisor varit med och granskat samma företag i sju år eller mer? Kan du berätta vad det längsta uppdraget hittills har varit?
5. Kan du se några för- och nackdelar med att vara revisor hos samma kund i 3-5 år?
6. Vilka för- och nackdelar finner du med ett längre uppdrag, alltså 7 år och uppåt?