

EXAMENSARBETE

Våren 2015

Sektionen för samhälle & hälsa

Företagsekonomi

Redovisning & Revision

Oberoendeideologin utifrån två perspektiv

En kvalitativ studie av uppfattningar mellan revisorer och klienter

Författare

Carolina Andersson

Marie Valtersson Larsson

Handledare

Timurs Umans

Examinator

Johan Alvehus

Sammanfattning

Revisorns oberoende är en ständigt omdiskuterad fråga och ämnet verkar aldrig gå ur tiden, detta då massmedia ständigt florerar med spekulationer om jävsituationer mellan företag och revisorer. Syftet med denna studie är att skapa förståelse för hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoende och beroende. För att studera denna komplexa fråga har vi genomfört elva personliga intervjuer, fem intervjuer med auktoriserade eller godkända revisorer och sex intervjuer med revisionsklienter. I studien har vi analyserat hur revisorer och klienter resonerar kring revisorns oberoende samt vad parterna anser är viktigt i deras förhållande till varandra.

Utfallet av studien pekar på att både revisorerna och klienterna tänker och arbetar aktivt för att upprätthålla sitt anseende, det vill säga sin legitimitet. För revisorernas del uppnås legitimitet genom att de ständigt beaktar hot mot sin objektivitet och på så sätt säkerställer sitt oberoende. Detta leder till att de kan fungera som ett kontrollorgan för klienternas finansiella rapporter. Studien visar även att utifrån klientens perspektiv är det viktigt att revisorn fungerar som en oberoende tredje part eftersom det ger bolagets finansiella rapporter en ”kvalitetsstämpel”. Studien är relevant då den bidrar med en förståelse för vad som är viktigt i relationen mellan revisor och klient.

Nyckelord: revisor, klient, oberoende, beroende, revisionsrådgivning, icke-revisionstjänster, agentteori, legitimitetsteori, professionsteori, social identitetsteori

Abstract

Auditor independence is an intensely debated issue, the topic never goes out of time when the media are constantly rife with speculation about a conflict of interest between the company and the auditors. The purpose of this study was to create an understanding of how auditors and its clients reason about independent and dependency. To study this complex issue, we have completed eleven personal interviews, five interviews were with authorized or approved auditors and six interviews were with audit clients. In this study we analyzed how auditors and clients reasoning about auditor independence and what they consider important in their relationship to each other.

The outcome of this study indicates that both auditors and clients think and work actively to maintain its reputation, videlicet their legitimacy. From the perspective of the auditors, they achieved legitimacy by ensuring their independence by staying objective. This means that they can function as a control for the client's financial statements. From the perspective of the clients, it is important that the auditor acts as an independent third party, it gives the company's financial reports, a "quality label". The study is relevant as a contribution to an understanding what's important in the relationship between auditor and client.

Keywords: auditor, client, independent, dependent, audit consulting, non- audit services, agency theory, legitimacy theory, profession theory, social identity theory

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla personer som gjort denna uppsats möjlig.

Vi vill börja med att tacka alla revisorer och företag som tagit sig tid att ställa upp på våra intervjuer. Vidare vill vi även tacka alla nära och kära som har stått ut med oss under denna tid och Björn som korrekturläst uppsatsen.

Sist men absolut inte minst, vill vi från botten av våra hjärtan rikta ett stort TACK till Timurs. Utan dig hade vi aldrig rott denna uppsats i land.

Utan Er hade denna studie inte varit möjlig.

Tack!

Kristianstad, oktober 2015

Carolina Andersson

Marie Valtersson Larsson

Innehållsförteckning

1. INTRODUKTION	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMATISERING	8
1.3 FORSKNINGSPRÅGA	10
1.4 SYFTE.....	10
1.5 DISPOSITION	11
2. TEORETISK REFERENSRAM	12
2.1 TEORIER	12
2.1.1 Agentteorin	12
2.1.2 Legitimitetsteorin.....	13
2.1.3 Professionsteorin.....	14
2.1.4 Social identitetsteori	15
2.1.5 Sammanfattning teorier.....	16
2.3 REVISORNS SYN PÅ OBEROENDE.....	17
2.3.1 Revisorns oberoende.....	17
2.3.2 Säkerställande av oberoende.....	18
2.3.3 En utvidgad yrkesroll.....	19
2.3.4 Förtroende.....	19
2.4 KLIENTENS SYN PÅ OBEROENDE.....	21
2.4.1 Företag som enligt lag behöver revisor.....	21
2.4.2 Nyttan med revision	22
2.5 SAMMANFATTNING TEORIER & LITTERATUR	23
2.5.1 Revisorns perspektiv.....	23
2.5.2 Klientens perspektiv.	23
3. METOD	25
3.1 VETENSKAPLIGT SYNSÄTT, ANSATS OCH METOD	25
3.2 INTERVJU SOM DATAINSAMLINGSMETOD.....	26
3.2.1 Semistrukturerade intervjuer	26
3.3 EN FALLSTUDIE	28
3.4 URVAL	28
3.5 STUDIENS TROVÄRDIGHET.....	30
3.6 ETISK PRÖVNING	31
4. ANALYS & RESULTAT	32
4.1 ANALYS	32
4.2 RESULTAT	32
4.2.1. Allt handlar om oberoende	32
4.2.2 En utvidgad roll	35
4.2.3 Varför en oberoende tredje part?	37
4.2.4 Medvetenhet hos klienterna	38
5. DISKUSSION	41
5.1 REVISORERNAS PERSPEKTIV	41
5.2 KLIENTERNAS PERSPEKTIV	42
5.3 STUDIENS BIDRAG	43
5.3.1 Teoretiska bidrag	43
5.3.2 Etiskt och socialt bidrag	44
5.4 REFLEKTIONER OCH BEGRÄNSNINGAR	44
5.5 FÖRSLAG PÅ FRAMTIDA FORSKNING.....	45
REFERENSLISTA	46

Tabellförteckning

Tabell 1: Presentation av studiens revisorer.....	29
Tabell 2: Presentation av studiens klienter.....	30
Tabell 3: Allt handlar om oberoende.....	34
Tabell 4: En utvidgad roll.....	37
Tabell 5: Varför en oberoende tredje part?.....	38
Tabell 6: Medvetenhet hos klienterna.....	40

Figurförteckning

Figur 2.3.4: Tre grundkrav för att säkerställa revisorns förtroende.....	20
--	----

Bilagor

Bilaga 1: Kriterier för en profession enligt Brante (2009)	53
Bilaga 2: Presentation av respondenter.....	54
Bilaga 3: Intervjuguide klient.....	55
Bilaga 4: Intervjuguide revisor.....	56
Bilaga 5: Analysmodellens flödesschema.....	57
Bilaga 6: Transkribering av Revisor B	58

1. Introduktion

I detta kapitel presenteras en inledande bakgrund samt en problemdiskussion kring ämnet revisorns oberoende. Därefter behandlas uppsatsens frågeformulering och syfte. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

Hur gör man för att knyta kunder, leverantörer och ”agenter” till sig i ett vinstdrivande företag? Detta kan göras på olika sätt och det är bara fantasin som sätter gränserna, eller? Vad går gränsen för jäv, bestickning och i hur stor del av klienternas aktiviteter får revisorn delta i utan att deras objektiva syn på företaget skadas. På grund av olika skandaler, tillkomst av lagar och lagändringar har förutsättningarna för revisionsbyråernas existens ändrats. Från att ha varit något som svenska aktiebolag behövt enligt lag, till idag då de måste sälja in nyttan med att ha en revisor till små aktiebolag. Kan denna typ av merförsäljning äventyra revisorns oberoende och finns det oberoende revisorer? FARs generalsekreterare Dan Brännström bloggar och den 2 januari 2012 skriver han i ett inlägg att det inte finns några oberoende revisorer¹. Har Brännström rätt, finns det inga revisorer som är oberoende?

1.1 Bakgrund

Revisorns oberoende är en flitigt omdiskuterad fråga, detta delvis på grund av flertalet redovisningsskandaler, men även den lagändring (2010:834) som reglerar vilka företag som enligt lag behöver anlita revisor.

Samtalsämnet ”revisorns oberoende” fick en rejäl skjuts 2001 på grund av av den största redovisningsskandalen i modern tid, nämligen Enronskandalen. Enron hade ägnat sig åt kreativ bokföring och de sittande revisorerna hade agerat i egenintresse och därmed godkänt Enrons missvisande finansiella rapporter (Morrison, 2004). Detta ledde till att revisionsbyrån Arthur Andersen, en av de big-5, slutade existera, detta då de miste sin legitimitet utifrån samhällets syn och därmed sin rätt att agera på marknaden (Morrison, 2004). Denna skandal är en populär händelse att jämföra med även idag, exempelvis kunde man den 17 februari i år läsa i Dagens Industri att ”Råvarujätte pekats ut som ny Enron” (Dagens Industri, 2015, 17 februari). Under våren 2015 har även många medier rapporterat om företaget Svenska Cellulosa Aktiebolag (SCA) som bland annat har utnyttjat företagets flygplan för privata nöjesresor. Så väl SCA:s styrelse och dess familjer, samarbetspartner och representanter för granskande revisionsbolag har varit med på merparten av dessa resor (Svenska Dagbladet, 2015, 18 januari). Dessa skandaler skadar företagets trovärdighet sett från företagets intressenter.

¹ Dan Brännströms blogg, *ingen är oberoende*, (2 januari, 2012)

Lagändringen som nämndes ovan reglerar vilka företag som måste anlita en revisor för att granska företagets årsredovisning. Denna lagändring har lett till att revisionsbolag varit tvungna att ändra i utbudet av tjänster för att överleva på marknaden, från att erbjuda tjänster som företagen enligt lag var tvungna att köpa, till nu när revisionsbolagen måste sälja in värdet av att ha en revisor (Carrington, 2014). Revisorn har blivit en säljare av tjänster och storleken på summorna som faktureras för dessa tilläggstjänster kan få en att fundera på om revisorn är oberoende. Hur oberoende är PWC när de under 2013 fakturerar SCA för tjänster utöver revision på 4.6 miljoner i månaden? (SCA årsredovisning, 2013).

Diskussionen kring revisorns oberoende har funnits lika länge som revisionen och Hanlon (1996) nämner att revisorsyrket har förändrats över denna tid. Med detta menar Hanlon (1996) att revisorn har gått från den traditionella yrkesrollen som innebär att revisorn utför samhällsnytta, till den kommersiella rollen som är mer inriktad på att skapa mervärde till kunden. Revisorerna har behövt anpassa sitt utbud av tjänster för att tillgodose efterfrågan på marknaden. Detta är något som Broberg et al. (2013) bekräftar då de i sin studie visar att cirka 50 % av revisorns arbetstid läggs på dokumentation och kommunikation.

31 maj 2011 publicerade Svenska Dagbladet artikeln ”Vilka revisorer kan småföretagare lita på?”. Denna artikel är skriven av Dick Malmlund och han menar att revisorerna har för många uppdrag och att det inte är ovanligt med upp emot 200 uppdrag per revisor och år. Detta ökar enligt Malmlund inte bara revisorernas lön utan även bristerna i revideringen. Trots detta, visar det sig i en undersökning på uppdrag från Svenska Dagbladet att nio av tio företagsledare litar på sin revisor. Svenska Dagbladet publicerade den 9 september 2011 ytterligare en artikel, ”Helt oberoende revision finns inte”. I denna artikel skrivs det om att revisorer löper risk för att affärsmässigt bli beroende av sina klienter. Författaren till artikeln menar att det finns en risk att revisorerna tar hänsyn till sina egna intressen vid en granskning.

Att en revisors oberoende är orubbat vid granskningen av klientens årsredovisning är viktigt, detta för att utfallet ska leda till en fortsatt legitimitet, både för revisorn och för klienten.

Granskningen av klientens årsredovisningar ska leda till att klienten kan lämna garanti till sina intressenter på att företaget är välmående och en tillförlitlig affärspartner.

1.2 Problematisering

Tidigare forskning kring revisorns oberoende har till stora delar fokuserat på hur tillhandahållandet av tilläggstjänster påverkar revisorns oberoende och detta har det debatterats intensivt om i decennier (Svanström & Sundgren, 2012). Samtidigt som samhället har riktat en

ökad uppmärksamhet mot oberoendeproblemen så har även behovet och efterfrågan på tilläggstjänster ökat bland företagarna.

Det finns hyllmeter med forskning som behandlar hur revisorns oberoende påverkas av försäljningen av tilläggstjänster och utfallen har varit blandade (Jenkin & Krawczyk, 2001). Det finns studier som visar att tillhandahållandet av tilläggstjänster påverkar revisorns oberoende negativt (Knapp, 1985; Shockley, 1981), samtidigt finns det även forskning som visar på motsatsen. Nämligen att tillhandahållandet av tilläggstjänster är positivt då det ökar revisorns objektivitet när revisorn får djupare inblick i revisionsklienten företag (Wallmann 1996). Ytterligare finns det studier som visar att den ökade trenden av att tillhandahålla tilläggstjänster inte har någon påverkan alls på revisorns oberoende, det vil säga att revisorns objektivitet varken ökar eller minskar (Kinney, 1999). Studier om hur revisorns oberoende påverkas av att tillhandahålla icke revisionstjänster har till största del gjorts utifrån revisorns perspektiv och på publika företag utomlands (Hope & Langley, 2010).

Som presenterats ovan finns det omfattande studier om revisorns oberoende utifrån revisorernas perspektiv samtidigt som det finns begränsad forskning på hur revisorns oberoende ses utifrån klientens perspektiv (Tepalagul & Lin, 2015). Denna studie kommer därmed att utgå ifrån både klienternas och revisorernas perspektiv och hur de resonerar kring oberoendeproblematiken.

Tidigare forskning har till största del fokuserat på revisorns oberoende i publika bolag. Trots att de onoterade bolagen har stor ekonomisk betydelse runt om i världen finns det begränsad med forskning om revisorers oberoende i dessa bolag (Hope & Langley, 2010). Således kommer denna studie att ha sin utgångspunkt i privatledda onoterade bolag som både har krav på revisor samt bolag som har valt att anlita revisor trots att det inte krävs enligt svensk lag. För små privata företag är en oberoende revisor som granskar deras finansiella rapporter en viktig del eftersom en oberoende verifiering av de finansiella dokumenten ökar klientens trovärdighet när de sedan kommunicerar med olika intressenter (Minnis, 2011). Därmed underlättar det för klienten med kontakt med olika långivare samt att det är en stor fördel vid olika offentliga upphandlingar (Andersson, 2005; Senkow, Rennie, M.D., Rennie, R.D., & Wong, 2001). Hope & Langley (2010) påstår att revisorns oberoende i onoterade bolag kan uttryckas annorlunda jämfört med publika företag och är därmed värdefullt och intressant att studera.

Revisorn står inför ett samhällsenligt dilemma, där de måste kunna utföra sina uppdrag som en oberoende part, samtidigt som revisorerna är i behov av att sälja tjänster utöver revision för att kunna överleva och växa på marknaden (Tepalagul & Lin, 2015). Denna studie är unik utifrån

andra studier då den inte bara behandlar revisorns perspektiv utan även onoterade klienters perspektiv. Detta perspektiv är intressant då det kan skapa förståelse för verksamma revisorer hur klienterna resonerar och vad de eftersträvar, samt att de eventuellt kan använda utfallet till att lättare bemöta klientens behov. Studien bidrar med tre tillskott till forskningen sett utifrån både revisorn och klientens perspektiv. Det första bidraget behandlar förhållandet mellan tilläggstjänster och oberoendet, det andra bidraget behandlar innebörden av tilläggstjänster och det tredje och sista bidraget behandlar innebörden med att vara *oberoende*.

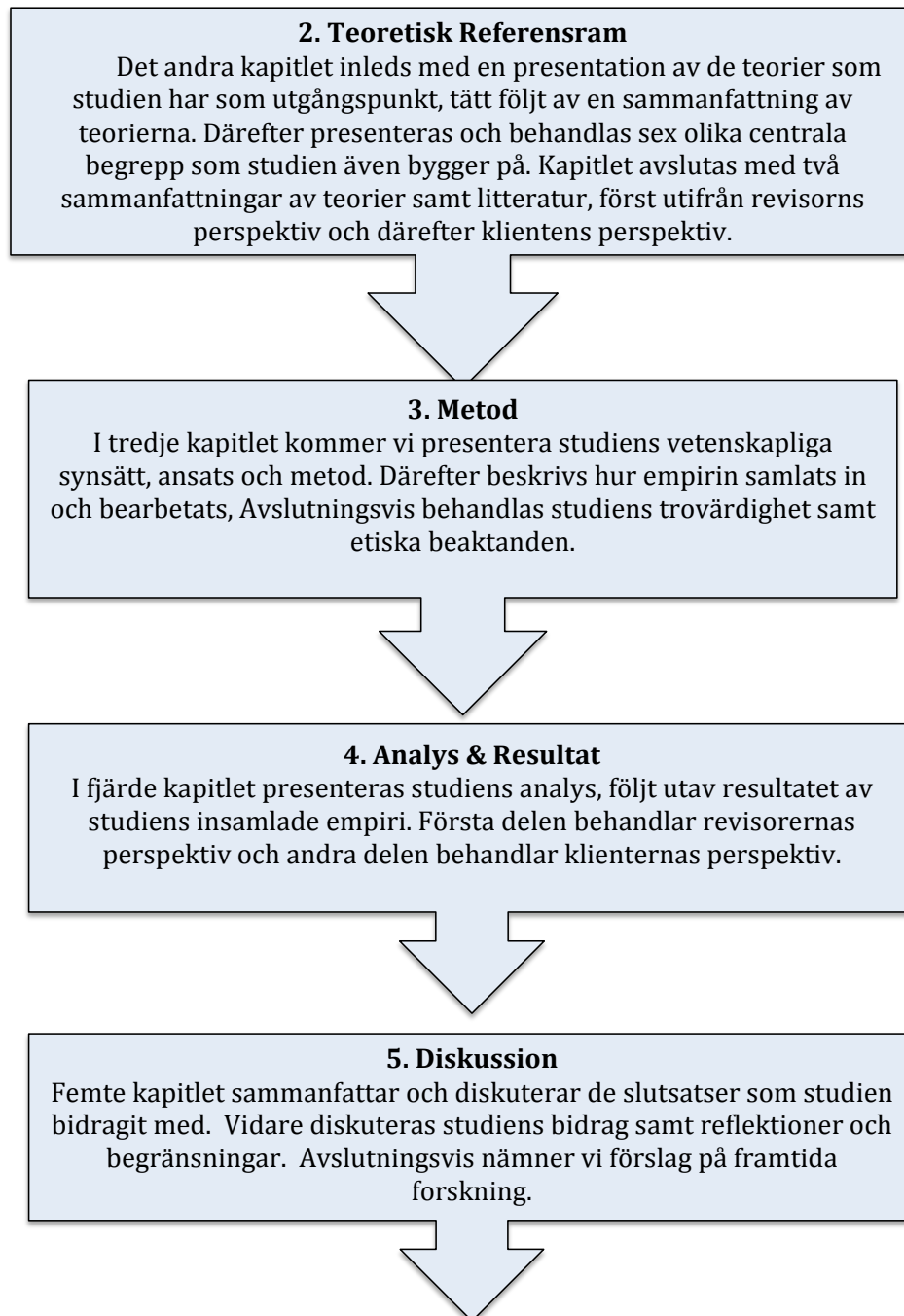
1.3 Forskningsfråga

Hur resonerar revisorer och klienter kring oberoende och beroende?

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är skapa förståelse för hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoende och beroende.

1.5 Disposition



2. Teoretisk referensram

Detta kapitel inleds med en presentation av de teorier som denna studie har som utgångspunkt, tätt följt av en sammanfattning av teorierna. Därefter presenteras och behandlas sex olika centrala begrepp som studien även bygger på. Kapitlet avslutats med två sammanfattningar av teorier samt litteratur, första sammanfattningen sett utifrån revisorns perspektiv och den andra sammanfattningen sett utifrån klientens perspektiv.

2.1 Teorier

Syftet med denna studie är att ta reda på hur revisorer och klienter resonerar kring oberoende och beroende och utifrån detta kommer följande fyra teorier appliceras i studien; agentteorin, legitimitetsteorin, social identitetsteori samt professionsteori. Dessa teorier kommer att beskrivas nedan.

2.1.1 Agentteorin

Relationen mellan revisorn och dess klient kan liknas med agentteorin, denna teori behandlar förhållandet mellan principal och agent (Shapiro et al., 2005; Deegan & Unerman, 2011; Lamber, 2001). Mellan principalen (aktieägarna) och agenten (företagsledaren) finns ett avtal som beskriver parternas skyldigheter i relationen till varandra. Principalens roll i relationen är att stå för uppdraget och kapitalet medan agentens roll i relationen är att agera och fatta beslut utifrån principalens riktlinjer (Eisenhardt, 1989; Lamber, 2001). Uppdraget som principalen utfärdar är att agenten ska prestera ett arbete, detta arbete kan vara att principalen överlåter beslutsfattandet om företagets affärer till agenten (Deegan & Unerman, 2011).

Kärnan av agentteorin är att båda parterna förmodas vara opportunistiska och att de agerar i egenintresse, där av behovet av en oberoende tredje part, det vill säga revisorn (Eisenhardt, 1989). Eisenhardt (1989) nämner två problem som kan uppstå inom agentteorin. Det första problemet som Eisenhardt (1989) beskriver är "Moral hazard", vilket betyder att agenten inte arbetar hårt nog för att uppfylla principalens uppsatta mål. Det andra problemet som Eisenhardt (1989) nämner är "Adverse selection". "Adverse selection" står för den informationsasymmetrin som kan uppstå mellan parterna, det vill säga att agenten kan sitta på information som inte når fram till principalen. Detta senare problem som Eisenhardt (1989) beskriver drabbade Enrons aktieägare, detta då företagsledaren agerade i egenintresse och undanhöll information från aktieägarna (Morrison, 2004). För att minimera risken att dessa

problem uppstår, utser principalen en revisor som är oberoende från agenten, som sedan granskar agentens finansiella rapporter (Carrington, 2014). I Enron-fallet var deras tredje oberoende part, det vill säga revisorn, inte oberoende. Denna brist på oberoende skadade de berörda revisorerna samt hela dess byrås legitimitet.

Carrington (2014) beskriver att grundmodellen av agentteorin i revisions-sammanhang består av att agenten är företagsledaren och att principalen är företagets aktieägare. Revisorn agerar i detta fall som en tredje och oberoende part i relationen mellan principal och agent (Carrington, 2014). Revisorns roll är att försäkra principalerna om att de ekonomiska rapporterna som agenterna upprättat avbildar företaget på ett rättvisande sätt (Carrington, 2014). Carrington (2014) menar dock att agentteorin dessutom kan ses utifrån ytterligare ett perspektiv, det vill säga att principalen är företagsledaren och agenten kan ses som revisorn. Det är detta perspektiv som kommer att appliceras i denna studie vid analysen av studiens insamlade empiri.

Att revisorn agerar som oberoende är viktigt för principalens intressenter och är nyckeln till att leverera revisionskvalitet (ICAEW, 2005). Nära relationer mellan revisor och klient kan dock leda till att intressenter ifrågasätter revisorns oberoende (Daniels & Booker, 2011). Revisorer måste vara medvetna om hoten till oberoendet och tillämpa skyddsåtgärder vid behov, exempelvis har *Branchorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare* (FAR) tagit fram den så kallade Analysmodellen där revisorns oberoende kan säkerställas. Det är viktigt för revisorer att upprätthålla sitt oberoende för att skydda sitt rykte och att de därmed upplevs som legitima av allmänheten (ICAEW, 2005).

2.1.2 Legitimitetsteorin

Som nämnts ovan krävs det att en verksamhet uppvisar sig trovärdig inför sina intressenter, detta för att kunna fortsätta verka och växa i samhället. Legitimitetsteorin beskriver hur bolag ständigt försöker se till att de uppfattas som legitima av utomstående, det vill säga att bolaget arbetar inom de normer och värderingar som existerar i samhället (Deegan & Unerman 2011; Carrington, 2014). En revisor anses trovärdig i sin yrkesroll om hen agerar som en oberoende part som granskar klienternas finansiella rapporter (Carrington, 2014; Deegan & Unerman, 2011). Denna oberoende granskning bidrar med ökad trovärdighet till det granskade företaget och därmed ger det legitimitet till både revisorn och klienten (Carrington, 2014; Deegan & Unerman, 2011). Legitimitetsteorin anses där av lämplig för denna studie om oberoendeideologin.

Legitimiteten är viktig för revisorn och dess byrå, följer revisorn de normer och etiska koder som är uppsatta av samhället så uppfattas de som oberoende och anses som legitima (Carrington, 2014). Utan allmänhetens förtroende på att revisorerna utför sina granskningar på ett oberoende och objektivt sätt, så finns det ingen marknad för revisorerna (Cassel, 1996; Marténg, 2015).

Enligt Deegan & Unerman, (2011) finns det ett ”socialt kontrakt” mellan revisorskunden och det samhället kunden är verksam i, det vill säga klientens intressenter. Det ”sociala kontraktet” innehåller alla de förväntningar som samhället har på klienten och för att klienten ska uppfattas legitim måste detta kontrakt upprätthållas. Om bolagen misslyckas med att upprätthålla detta ”kontrakt” finns det risk för sanktioner från intressenterna, exempelvis reducerad efterfråga på klientens varor och tjänster, vilket resulterar i minskad vinst för klientens bolag. (Deegan & Unerman, 2011)

Deegan & Unerman (2011) poängterar att enligt legitimitetsteorin är bolag noga med att tillsätta åtgärder för att deras verksamhet skall uppfattas som legitimt. Exempel på dessa åtgärder kan vara upprättandet av en hållbarhetsredovisning eller att ett bolag anlitar revisor trots att det inte krävs enligt lag. Att ett bolags legitimitet ökar när bolaget anlitar en revisor är något som även Carrington (2014) poängterar, detta beror på att revisorns roll är att granska bolaget finansiella rapporterna och på så vis får rapporterna en ”stämpel” på att de är sanningsenliga. Om revisorn godkänner redovisningen leder det till att de finansiella rapporterna får en ökad trovärdighet och det reviderade bolaget ses som legitimt. Intressenterna kommer därmed acceptera den redovisning som företaget presenterat och genom ökad legitimitet ökar chansen för ett bolag att exempelvis uppta krediter (Carrington, 2014). Sammanfattningsvis är klienternas legitimitet en viktig del för att upprätthålla sin ställning i samhället och för att kunna växa på marknaden. För att revisorn ska ses som legitim krävs det att revisorn utför sitt arbete enligt revisorprofessionen som är förknippat med professionsteorin

2.1.3 Professionsteorin

För att få en bild av vilka förhållningsregler som revisorn är knuten till då revisorsyrket ingår i en profession, är det viktigt för denna studie med en presentation av professionsteorin.

Brante (2009) beskriver att en profession är ett yrke som baserar sin inkomst och status på kunskap som är vetenskapligt inhämtad. För att ett yrke ska få räknas som en profession finns enligt Brante (2009) nio kriterier (se bilaga 1) som ska uppfyllas, två av dessa kriterier är att yrkesrollen ska utföra tjänster för allmännyttan och att det krävs en universitetsexamen för att få verka inom yrket. Som klient till en yrkesutövare inom en profession är det viktigt att man

har förtroende till yrkesutövaren. Klienten lämnar ut känsliga uppgifter och är därmed sårbar, det är därför viktigt att yrkesutövaren är pålitlig (Egidius, 2011). Inom en yrkeskår som ingår i en profession finns självgranskning, det vill säga att man inom kåren granskar varandra så att lagar och regler efterföljs (Brante, 2009). Enligt Broberg et al. (2013) uppfyller revisionsyrket dessa krav samt att yrket är allmänt accepterat som en profession.

Enligt Egidius (2011) finns det etiska krav på yrken som ingår i en profession, några av dessa krav är att yrkesutövaren ska visa respekt och värdighet mot sin klient. Dessa krav finner man även i relationen mellan principal och agent i agentteorin, där i detta fall revisorn ska utföra sina uppdrag på ett korrekt och förtroendegivande sätt och därmed uppnå legitimitet. Inom en yrkesprofession finns en gyllene regel, nämligen att man i sin yrkesroll inte tar på sig uppdrag som man inte har full kompetens över (Egidius, 2011). Denna gyllene regel är starkt kopplad till legitimitetsteorin då ett misslyckat uppdrag kan skada yrkesutövarens legitimitet.

Ytterligare ett krav för att ett yrke ska få ingå i en profession är att yrkeskåren har en ”vi-känsla”, det vill säga att yrkeskåren kan identifiera sig med varandra och dela värderingar.

2.1.4 Social identitetsteori

För att förstå det sjunde kriteriet som Brante (2009) nämner, nämligen att ”Medlemmarna i organisationen ska ha en känsla av samhörighet och dela gemensamma värderingar” (bilaga 1), samt att skapa en förståelse för hur revisorer och klienter resonerar kring tillhörighet och oberoende, har denna studie även studerats utifrån social identitetsteori. Social identitetsteori definierar Tajfel (1982) som ”aspects of an individual’s self-image that derive from the social categories to which he perceives himself as belonging”. Utifrån denna definition beskriver Brown (2000) att social identitetsteori startar med antagandet att social identitet härrör främst från gruppmedlemskap. Teorin förklarar utifrån ett socialpsykologiskt perspektiv hur gruppmedlemmar identifierar sig med varandra och på så vis skapar ”vi” (Baker, 2012). Människor tenderar att klassificera sig själva och andra i olika sociala kategorier, dessa kategorier kan vara religiös tillhörighet, kön eller exempelvis åldersgrupp (Ashfort & Mael, 1989). Teorin svarar på frågan ”Vem är jag?” och anses därför viktig i denna studie då revisorerna och klienterna ibland kan identifiera sig med varandra och då hota revisorns oberoende.

Forskning har gjorts utifrån den sociala identitetsteorin där forskarna studerat i vilken utsträckning revisorn identifierat sig med sin klient. Forskningen har visat att revisorn identifierar sig med sina klienter, men att det finns en betydande variation över olika revisorers nivå på kundidentifiering (Bamber & Iyer, 2007). Många hävdar att om revisorn har en för nära

relation till klienten är det ett hot mot oberoendet, det vill säga ett för nära band till klienten anses olämpliga eftersom det försämrar revisorernas objektivitet vid granskningen (Daniels & Booker, 2011). Detta kan i sin tur bidra med olika revisionsmisslyckanden, exempelvis Enron-skandalen. Trots detta måste revisorerna fortfarande vara förtrogna till sina klienter för att kunna förstå klienten tillräckligt bra och kunna planera och genomföra en ändamålsenlig och effektiv granskning (Bamber & Iyer, 2007). Denna konflikt mellan revisorernas behov av att vara förtrogna till klienten för att kunna utföra revisionen, jämfört med hotet mot objektivitet från denna förtrogenhet, har lett till att kritiker hävdar att det inte är möjligt att räkna med att revisorerna alltid är objektiva och opartiska vid granskningen (Bazerman et al., 2002).

Det finns dessutom forskning som gjorts utifrån den sociala identitetsteorin där man studerat hur revisorn identifierar sig till professionen. Forskningen har visat att revisorernas objektivitet ökar när revisorerna identifierar sig till professionen, till skillnad mot identifikation till klienten där objektiviteten minskar (Bamber & Iyer, 2007). Det finns studier som visar på att revisorer som identifierar sig med professionen är mer benägna att följa professionens värderingar och normer (Johnstone et al, 2001).

Social identitetsteori är viktig i denna studie då den förklarar hur en yrkesgrupp identifierar sig med varandra. Teorin bygger på att huruvida vi identifierar oss med andra och hur detta påverkar vårt beteende. Att kunna identifiera sig med en grupp skapar en "vi känsla" och stärker gruppens likheter och skiljer dem från andra yrkesgrupper.

2.1.5 Sammanfattning teorier

För att förstå hur revisorer och klienter resonerar kring oberoende och beroende kommer detta att inspireras utifrån de fyra ovan nämnda teorierna. Förhållandet mellan dessa teorier kan förklaras på följande sätt. Agentteorin beskriver förhållandet mellan principal och agent, som i denna studie består av revisorn som är agenten och där klienten är principalen (Carrington, 2014). Att revisorn (agenten) agerar som oberoende är viktigt för klientens (principal) intresser (Eisenhardt, 1989). För att förhållande mellan principal och agent skall fungera krävs det att båda parter agerar enligt de normer och värderingar som allmänheten förväntar sig enligt legitimitetsteorin. Ur klientens synvinkel ökar deras legitimitet då de anlitar en oberoende tredje part som granskar bolagets finansiella rapporter (Deegan & Unerman, 2011). För att revisorn ska anses som legitim krävs det att revisorn utför sitt arbete enligt revisionsprofessionen som är förknippat med professionsteorin, det vill säga som en

förtroendegivande och oberoende part. Enligt den sociala identitetsteorin ökar revisorns oberoende när revisorn identifierar sig med professionen, samtidigt minskar revisorns oberoende då revisorn identifierar sig med klienten (Bamber & Iyer, 2007).

2.3 Revisorns syn på oberoende

I ovanstående stycken har teorierna som studien har som utgångspunkt presenterats. Eftersom dessa teorier inte enbart kan hjälpa oss i analysen av denna studie så har vi valt att implementera sex stycken olika centrala begrepp som är relaterade till studiens ämne. Nedan kommer dessa begrepp att presenteras och beskrivas.

2.3.1 Revisorns oberoende

Vad innebär det att vara oberoende? Lexikalt betyder ordet *oberoende* att någon är självständig i förhållande till någon annan (Diamant, 2004). Begreppet oberoende är dock inget som används i de svenska revisorsreglerna, där beskrivs detta "tillstånd" istället som att en revisor skall utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. I den svenska lagstiftningen används följaktligen begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet i stället för oberoende (Diamant, 2004).

Det har länge varit känt att ett rykte om att vara oberoende är en revisors största professionella tillgång som de har att sälja (Wines, 2011). För att skapa efterfrågan på revisionstjänster måste revisorer övertyga marknaden om deras oberoende, det vill säga att de måste ha ett legitimt rykte. Det är revisorns ställning som en oberoende tredje part som gör revisorns bestyrkande av klientens räkenskaper trovärdig och därmed viktig för klienten i dess affärsrelationer (Carrington, 2014).

Det finns två olika typer av oberoende som ska vara uppfyllda hos revisorn, det är "independence in fact" och "independence in appearance" (Wines, 2011). Detta benämner FAR (2012a) som *faktiskt* och *synbart oberoende*. Bara för att en revisor är *faktiskt oberoende* behöver det inte betyda att revisorn uppfattas som *synbart oberoende* av allmänheten. Vi ska i följande stycke titta närmare på hur dessa två olika oberoende skiljer sig,

Faktiskt oberoende handlar om att revisorn upplever sig som oberoende, vilket existerar när revisorn kan agera med integritet, objektivitet och opartiskhet när hen granskar klientens finansiella rapporter (Wines, 2011). Synbart oberoende handlar om att revisorn uppfattas som oberoende av omgivningen och detta resonemang har starka kopplingar till legitimitetsteorin. Dopuch et al. (2003) påpekar att en brist på synbart oberoende kan vara förknippad med en

brist på faktiskt oberoende, men deras studie påvisar även att det inte alltid är på så sätt. En revisor som saknar faktiskt oberoende kan vara synbart oberoende och en revisor som är synbart oberoende behöver inte vara faktiskt oberoende (Dopuch et al., 2013).

2.3.2 Säkerställande av oberoende

För att en revisor skall kunna säkerställa sitt oberoende, det vill säga upprätthålla sin legitimitet har FAR konstruerat den så kallade analysmodellen. Denna modell ska hjälpa revisorn att testa sitt oberoende och på så vis säkerställa sitt oberoende gentemot klienten. Enligt analysmodellen åligger det revisorn själv att inför varje uppdrag eller när anledning uppkommer i befintliga uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet (FAR, 2011).

Revisorslagen anger fem typsituationer som anses kunna rubba förtroendet för revisorn. Dessa fem typsituationer är egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap och skrämnel. Utöver dessa fem typsituationer finns även en generalklausul som innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (FAR, 2011).

Den första typsituationen enligt analysmodellen är *egenintresse* som föreligger när revisorn eller någon annan person i revisionsverksamheten har ett direkt eller indirekt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Den andra typsituationen *sjelvgranskning* uppkommer när revisorn eller någon annan i nätverket vid så kallad fristående rådgivning lämnat råd i en fråga som revisorn sedan under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Självgranskningshot föreligger även när revisorn haft en tidigare anställning hos revisorskunden. Typsituation tre, *partsställning*, uppkommer när revisorn eller någon annan i revisionsnätverket uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i någon rättslig ekonomisk angelägenhet. *Vänskap* som är den fjärde typsituationen innebär att revisorn har en nära relation till uppdragsledaren eller till någon persons i dennes ledning, så som styrelse, VD, eller annan ledande befattningshavare. Den femte typsituationen som analysmodellen nämner är *skrämnel*, vilket innebär att revisorn utsatts från hot eller liknande från revisionsklienten, där revisorn sedan känner obehag. (FAR, 2011)

Analysmodellens flödesschema kan ses i sin helhet i bilaga 5.

2.3.3 En utvidgad yrkesroll

Revisionsprofessionen är i en process med ständiga förändringar och de senaste 25 åren har inneburit stora och snabba förändringar för revisionsbyråerna (Broberg et al., 2014).

Revisoryrket har gått ifrån en traditionell yrkesroll till en mer kommersiell yrkesroll där det handlar om att leverera mervärde till sina klienter (Hanlon, 1996). Mervärdet handlar om att tillhandahålla tilläggstjänster, så som rådgivning i skattefrågor. Sori et al., (2010) är en av många som hävdar att denna övergång äventyrar revisorns oberoende. Andra hävdar motsatsen, att just en djupare inblick i företaget som revisorn reviderar leder till en ökad objektivitet för revisorn (Wallman, 1996). För att revisionsbyråerna ska bibehålla sin legitimitet och kunna växa på marknaden jobbar de med att leverera mervärde till sina kunder, för att uppnå det krävs det att revisorn har ett nära samarbete med sina klienter (Broberg et al., 2014).

Det finns två typer av forskning som är gjorda på kommersialiseringen inom revisorsprofessionen. Den första typen handlar om forskning kring tillhandahållandet av tilläggstjänster och den andra typen handlar om revisionsbyråernas marknadsföring (Broberg et al., 2014). Att revisorerna lägger allt mer tid på marknadsföring indikerar på vikten av att behålla existerade klienter samt målet att förvärva nya kunder med slutmålet att bygga konkurrensfördelar (Hodges & Young, 2009).

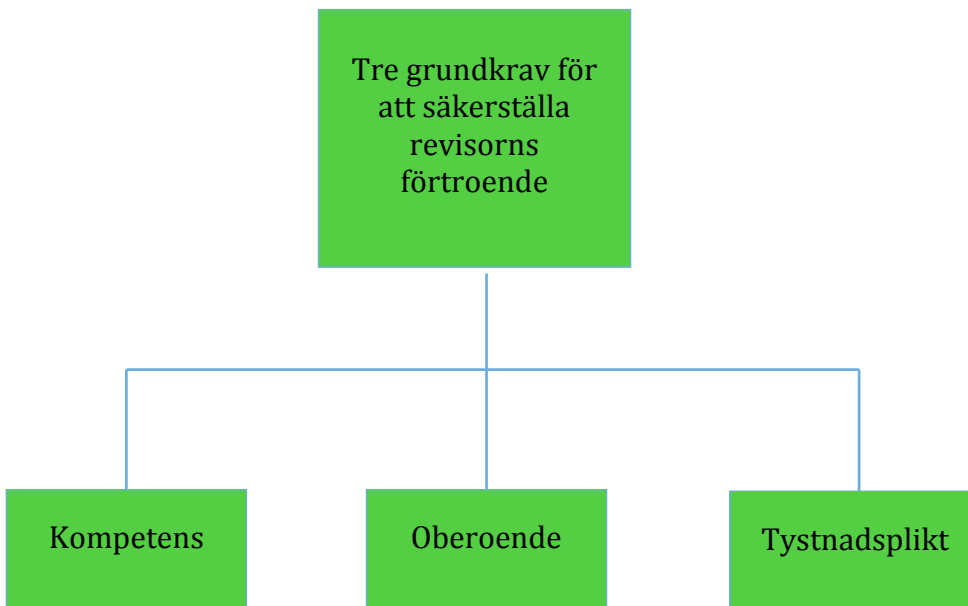
Det finns även studier som pekar på att kommersialiseringen ses som mer positiv bland yngre revisorer. En orsak till detta kan vara att de yngre revisorerna inte var yrkesverksamma under den tid när revisorn hade den mer traditionella yrkesrollen (Broberg et al., 2014). I ett längre perspektiv bör kommersialisering därmed öka över tiden på grund av en naturlig generationsväxling inom revisionsbranschen. (Broberg et al., 2014)

2.3.4 Förtroende

Inom agentteorin är förtroende en viktig del eftersom det inom agentteorin finns två parter, där den ena parten skall utföra ett arbete åt den andre parten. Inom revisionsyrket är förtroende därmed ett nyckelord (Carrington, 2014) Att agera som revisor innebär rent principiellt att inneha ett förtroendeuppdrag. Revisionsklientens förtroende för revisorn är därmed en nödvändig förutsättning (Cassel, 1996; McKinley et al., 1996).

Cassel (1996) nämner att det finns två olika aspekter av förtroende för revisorer. För det första kan revisorn inge förtroende på grund av sin professionella kompetens, genom god revisionssed. För det andra kan revisorn inge förtroende på grund av sin oberoendeställning.

FAR (2013a) nämner att utöver kompetens och oberoende är även tystnadsplikt ett grundkrav för att omvärlden skall kunna ha förtroende för revisorn. Detta kan illustreras i följande modell:



Figur 2.3.4 Tre grundkrav för att säkerställa revisorns förtroende (FAR, 2013a).

Kvalitet och förtroende går hand i hand, detta är något som revisorn Katarina Ljungqvist bekräftar i en intervju ur tidningen *Balans* (Marténg, 2015). Ljungqvist uttrycker sig på följande vis:

Om vi ska lyckas sälja in oss till dem som inte måste ha revision måste kvaliteten vara riktigt bra. Därför måste vi hela tiden komma ihåg att det är förtroende vi säljer och vi får aldrig det förtroendet om vi inte har kunskapen. Det vi producerar måste hålla så hög kvalitet att produkterna verkligen går att förlita sig på.

(Ljungqvist, 2015)

För att bevara revisorns förtroende finns det regler som förbjuder så kallad förtroenderubbad sidoverksamhet. Reglerna syftar till att stärka förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet och dessa regler regleras i revisorslagen 25 § (Carrington, 2014).

2.4 Klientens syn på oberoende

Då det saknas studier om hur klienten hanterar sin relation med revisorn så kommer detta stycke enbart behandla vart gränsdragningen går för vilka företag som enligt lag behöver anlita revisor samt vilken nytta revision innebär för en revisionsklient.

2.4.1 Företag som enligt lag behöver revisor

Denna studie innefattar intervjuer med både revisionsklienter som uppfyller kraven för att anlita revisor men även klienter som inte har krav på revisor men som ändå valt att anlita en revisor. Carrington (2014) poängterar att anlitaandet av en revisor som reviderar företagets ekonomiska rapporter trots att lagen inte kräver det stärker företagets legitimitet. Det är viktigt att veta var gränsdragningen går och detta kommer att förtydligas i nedanstående avsnitt.

Om ett företag enligt lag behöver en revisor i Sverige beror det bland annat på vilken företagsform verksamheten bedrivs i. Det är Aktiebolag eller Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som ägare, och som dessutom uppfyller minst två av tre nedanstående kriterier enligt Aktiebolagslagen kapitel 9:1 som har revisionsplikt.

Dessa kriterier är:

- Medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än tre stycken.
- Bolagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor.
- Bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

De företag som inte uppfyller dessa kriterier kan även de anlita revisor, exempelvis av egen vilja eller för att deras finansierare kräver det. Vem kontrollerar då att dessa regler efterföljs? Enligt Bolagsverkets jurist Lars Karlsson fungerar inte Bolagsverket som ett kontrollerande organ för att denna reglering efterföljs, utan regelverket förlitar sig på självgranskning från företagets sida. Han berättade även att när företag lånar pengar från finansinstitut så gör dessa en kontroll av företaget innan ett lån beviljas, detta såg han som en del i kedjan av självgranskningen. Lars Karlsson nämner även att Bolagsverket kan få indikationer på att

reglerna inte följs av ett företag, då kontrolleras detta företag och riskerar att få betala vite eller i värsta fall kan företaget krävas i likvidation om det framkommer att de inte följt reglerna.²

2.4.2 Nyttan med revision

Vad som formar klienters uppfattningar kring revisorns oberoende kan handla om hur de ser på nyttan med revision. Det kan finnas många anledningar till varför en klient väljer att anlita en revisor, exempelvis kan det innebära att legitimiteten upprätthålls, samt att klienten får en ökad tilltro från omgivningen (Carrington, 2014; Knechel, Niemi & Sundgren, 2008). Nyttan kan även vara en kvalitetssäkring i förhållande till kreditgivare eller företag/kommuner/landsting som outsourcar, detta kan bidra med att företag får låna pengar eller att företaget ”vinner” upphandlingen (Andersson, 2005; Senkow, Rennie, M.D., Rennie, R.D., & Wong, 2001). Revisionens syfte är att säkra tilltron till företagets verksamhet, vilket kräver att revisionen utförs på ett kompetent, effektivt och oberoende sätt (Diamant, 2004).

I likhet med agentteorins grundkoncept kan revisionen ses som en försäkrans för företagets ägare. Företagets ägare vill försäkras om att ledningen agerar utifrån ägarens intresse och inte av egenintresse (Carrington, 2014; Menon & Williams, 1994). Revisorn ser dessutom till att företagets räkenskaper följer de gällande lagar och regler som finns. Då det kan vara invecklat med tolkning och tillämpning av de ekonomiska lagar och principer menar både Andersson (2005) och Brännström (2005) att revisorns kompetens är viktig även för mindre företag. Skatteverket nämner på sin hemsida att det i deklARATIONEN, för små företagare, finns en ruta, i denna ruta ska företagare kryssa för om de anlitar en revisor för att granska företagets räkenskaper, även om de inte har krav på sig att göra det. Pwc och Grant Thornton är några av revisionsbyråerna som nämner detta ”kryss” och dess värde, de menar att ett avsaknat kryss i rutan leder till större risk för granskning från Skatteverket (PwC, 2015; Grant Thornton, 2015).

Då legitimitetsteorin innebär att ett bolag uppträder enligt de värderingar och normer som allmänheten förväntar sig, innebär det ovan nämnda att Skatteverket förväntar sig att ett bolag som anlitar revisor följer de lagar som krävs redovisningsmässigt. Detta är anledningen till att ett avsaknat kryss minskar Skatteverkets tilltro och bolaget blir därmed utsatt för större risk att bli granskas.

² Telefonkontakt med Bolagsverkets jurist Lars Karlsson 2015-05-26

2.5 Sammanfattning teorier & litteratur

Hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoende kontra beroende har i denna studie studerats utifrån fyra teorier. Dessa teorier är agent- legitimitets- professions och social identitetsteori. Till dessa teorier har vi även kopplat sex stycken centrala begrepp. Dessa begrepp är revisorns oberoende, säkerställandet av oberoendet, en utvidgad yrkesroll, förtroende, företag som enligt lag behöver revisor och nytta med revision. De två sistnämnda begreppen är direkt kopplade till klienten.

2.5.1 Revisorns perspektiv

Tidigare forskningen kring revisorns oberoende har mestadels studerat i vilken utsträckning revisorns oberoende påverkas av tillhandahållandet av tilläggstjänster. Det finns de som påstår att oberoendet ökar när revisorn utför fler tjänster än enbart revision, samtidigt finns det de som påstår att oberoendet minskar när revisorn tillhandahåller tilläggstjänster (Jenkin & Krawczyk, 2001). Det finns även forskning kring hur långvariga relationer till klient äventyrar allmänhetens uppfattning om revisorns oberoende och revisionskvaliteten (Daniels & Booker, 2011). Ytterligare finns det forskning kring hur revisorn identifierar sig till klienten och till professionen och hur detta påverkar revisors oberoende. Dessa studier har visat att revisorernas objektivitet ökar när revisorerna identifierar sig till professionen, till skillnad mot identifikation till klienten där objektiviteten istället minskar (Bamber & Iyer, 2007).

De fyra centrala begreppen utifrån revisorernas perspektiv, revisorns oberoende, säkerställandet av oberoendet, en utvidgad yrkesroll och förtroende, är kopplat till studiens fyra valda teorier på följande sätt. Revisorns oberoende är starkt kopplat till professions- legitimitet och social identitetsteori. Detta då revisorn ingår i en yrkesprofession som identifierar sig med varandra inom samma kår. Kåren delar värderingar och legitimitet har en avgörande roll för revisorsyrkets fortlevnad, det vill säga att revisorskåren måste uppfattas som en oberoende tredje part. Säkerställandet av oberoendet länkar vi samman med legitimitetsteorin, detta då ett synligt och faktiskt oberoende leder till ett legitimt rykte för revisorn. Likaså kopplar vi den utvidgade yrkesrollen till legitimitetsteorin, detta då även om revisorns yrkesroll expanderar i omfattning så är oberoendet en grundbult i yrket. Förtroendet rotar sig i agentteorin, detta då förtroende är viktigt i alla relationer.

2.5.2 Klientens perspektiv.

Nytta med revision och vilka företag som enligt lag behöver revisor är starkt kopplat till legitimitetsteorin. Det är viktigt för klienten att uppfattas som legitimt av utomstående, detta för att få växa och fortsätta existera på marknaden. Genom att anlita en revisor signalerar det

kvalitet till kreditmarknaden (Minnis, 2011). Revision är alltså en viktig del i klientens relation med kreditmarknaden då revisorn minimerar den informationssymmetri som finns mellan klient och långivare, vilket är kopplat till agentteorin.

Hur klienten resonerar kring revisorns oberoende kallas för *appearance in fact*, det vill säga det synbara oberoendet. Det synbara oberoende handlar om att revisorn uppfattas som oberoende av omgivningen (Carrington, 2014). Det bör dock påpekas att i diskussionen kring det synbara oberoendet är ”klienten” oftast aktieägare eller andra intressenter till ett bolag. I denna studie är dock klienten själva revisionsklienten. Här finns det en kunskapslucka då inga tidigare studier har gjorts utifrån hur revisorsklienten resonerar kring revisorns oberoende, vilket denna studie bidrar med.

3. Metod

Kapitlet inleds med att behandla studiens vetenskapliga synsätt, ansats och metod. Därefter beskrivs hur empirin samlats in och bearbetats. Avslutningsvis behandlas studiens trovärdighet samt etiska beaktande.

3.1 Vetenskapligt synsätt, ansats och metod

Denna studie grundar sig på ett hermeneutiskt synsätt, detta då vi vill skapa djupare förståelse för hur revisorer och dess klienter ser på oberoendeproblematiken som finns inom branschen. Ett hermeneutiskt synsätt utgår från att man vill skapa djupare förståelse om ett forskningsproblem genom att tolka fenomen som är skapade av människor (Andersson, 1979; Tebelius, 1987). I denna studie vill vi öka förståelsen för hur revisorer och klienter resonerar kring revisorns oberoende. Hermeneutiken betyder tolkningslära och avser att bidra till en ökad förståelse av helheten av ett problem (Alvehus, 2013; Andersson, 1979; Tebelius, 1987). Centrum för en hermeneutisk studie är tolkningen av empiri, detta är till skillnad mot en positivistisk ansats där fokuset ligger på att förklara samband (Andersson, 1979; Patel & Davidson, 2011; Tebelius, 1987). Det som har tolkats i denna studie är den insamlade empirin från intervjuer om hur revisorerna och klienterna uppfattar oberoendeproblematiken. Denna empiri har sedan kodats, tolkats och analyserats. En hermeneutisk studie är som nämnts ovan en tolkande studie, vilket innebär att forskarens egna erfarenheter inte går att frånga (Alvehus, 2013). Detta har beaktats i studien då det finns detaljerad information om hur empirin har samlats in.

Denna studie utgår från en abduktiv ansats, i den valda ansatsen ligger fokus på att man växlar mellan empiriska och teoretiska reflektioner (Alvehus, 2013; Patel & Davidson, 2011). En abduktiv ansats har använts då vi först fördjupade oss i tidigare forskning inom revisorns oberoende. Utifrån denna kunskap fann vi en kunskapslucka, luckan vi fann är att det saknas studier på hur både revisorn och dess klienter resonerar kring oberoendeproblematiken inom revisionsbranschen. Efter det utfördes 11 semistrukturerade intervjuer om hur revisorer och dess klienter uppfattar oberoendeproblematiken. Intervjuerna transkriberades, kodades och tolkades sedan. Utifrån denna tolkning byggdes analysdelen som kopplats till den kunskap som vi inhämtat när vi studerade tidigare forskning inom området samt de teorier och valda centrala begrepp som beskrevs i föregående kapitel.

För att studera och få svar på hur revisorn och dess klienter ser på beroende kontra oberoende har en kvalitativ forskningsmetod används i denna studie. En kvalitativ studie fokuserar på

innehörden istället för det statistiska sambandet som en kvantitativ studie gör (Alvehus, 2013). Fördelen med en kvalitativ studie är att empirin är rikhaltig och detaljerad (Denscombe, 2009). Då denna studie undersöker en komplex social situation, så som relationer mellan individer, lämpar sig därmed denna forskningsmetod (Denscombe, 2009).

3.2 Intervju som datainsamlingsmetod

Eftersom syftet med studien är att undersöka hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoendeproblematiken har en kvalitativ insamlingsmetod valts. Enligt Alvehus (2013) är intervjuer den effektivaste formen för att ta reda på respondentens känslor och motiv, men även för att ta reda på hur respondenten ser på ett händelseförlopp. Intervjuer är därför det kvalitativa metodval som används i denna studie. Alvehus (2013) samt Denscombe (2009) nämner att fördelen med att använda intervjuer som metodval är att man får en mer djupgående och detaljerad data att utgå ifrån då det gäller frågor som rör hur personer ser och tänker angående saker. Ytterligare en fördel som nämns i litteraturen är att intervjuer oftast är flexibla och att intervjuaren kan följa upp med följdfrågor efter hand (Bell, 2005). Denscombe (2012) påpekar att när det gäller studier som berör känsliga ämnen så är det större chans att respondenten öppnar sig och svarar ärligt under en intervju än om respondenten svarat via ett frågeformulär. Då oberoendefrågan inom revisionsbranschen anses känslig har vi därför försökt skapa en förtrolig atmosfär under intervjuerna, där vi uppmuntrat respondenterna att prata öppet och ärligt om sina åsikter.

Intervjuer är den vanligaste formen av kvalitativa studier men är inte helt problemfri, det är en tidskrävande metod i jämförelse med exempelvis en surveyundersökning. Ytterligare ett problem är intervjuareffekten, Denscombe (2012) nämner att intervjuareffekten är innebär att människor tendera att säga en sak men gör en annan. Intervjuareffekten kan även vara att respondenten påverkas av forskarens identitet baserat på kön och ålder (Denscombe, 2012). För att samtliga intervjuerna i denna studie skulle få samma förutsättningar och för att minska intervjuareffekterna har vi valt att genomföra samtliga intervjuer tillsammans. Det negativa med detta upplägg är att det har varit tidskrävande, men vi ansåg att det gav den mest rättvisande utfallet på så vis. I denna studie har vi valt semistrukturerade intervjuer vilket vi kommer beskriva i nedanstående avsnitt.

3.2.1 Semistrukturerade intervjuer

Det finns olika former av intervjuer. Strukturerade, semistrukturerade och ostrukturerade intervjuer (Denscombe, 2009; Alvehus, 2013). Dessa skiljer sig i upplägg då strukturerade intervjuer är starkt kontrollerade av den som intervjuar, detta likt en enkätundersökning där det

finns svarsalternativ. Semistrukturerade intervjuer lämnar plats för följdfrågor på de redan uppsatta frågorna och ostrukturerade intervjuer lämnar respondenten fritt att tala, intervjuaren leder då endast in respondenten på ett område eller ämne (Denscombe, 2009). I vår studie har vi valt semistrukturerade intervjuer eftersom vi då får möjlighet att ställa följdfrågor och få respondentens svar förtydligat om något känns oklart.

Vid en semistrukturerad intervju finns det en färdig mall på intervjufrågor som ska ställas till respondenten. Svaren till frågorna är öppna och är tänkta att ge respondenten ett fritt utrymme att tala, men även ge oss som intervjuar möjligheten att ställa följdfrågor på de ämnen som uppkommer under intervjun (Denscombe, 2009). Under intervjun har vi utgått ifrån en intervjuguide (se bilaga 3 och 4). Något som vi haft i baktanke när vi upprättat vår intervjuguide är att inte ha för många frågor. Alvehus (2013) menar att vid en stor mängd frågor fokuserar intervjuaren mer på att få svar på alla sina frågor istället för att få den intervjuades berättelse. Alvehus (2013) påpekar att vid semistrukturerade intervjuer har respondenten större möjligheter att påverka intervjuns innehåll. Inom semistrukturerade intervjuer finns ytterligare förgreningar, nämligen personliga och gruppintervjuer (Denscombe, 2009). Personliga intervjuer är ett möte mellan två personer och gruppintervjuer innebär att man bjuder in många respondenter och intervjuar dem samtidigt. I vår studie har vi genomfört personliga semistrukturerade intervjuer. Personliga intervjuer har en del fördelar som Denscombe (2009) nämner, dessa fördelar är bland annat att de är lätta att boka in då det endast krävs att dessa två personer är lediga samtidigt. Ytterligare en fördel är att intervjuaren kan styra och kontrollera intervjun så att den hamnar i rätt ämnesriktning. Nackdelen med personliga intervjuer är att man inte får med lika många åsikter som vid utförandet av gruppintervjuer.

Majoriteten av intervjuerna har spelats in samtidigt som vi kompletterat med att föra anteckningar. Denscombe (2009) nämner att så länge ljudupptagningar används på ett försiktigt och hänsynsfullt sätt innebär det inte någon större störning i intervjuarsituationen. En fördel med ljudupptagningar är att vi får fullständig dokumentation över vad som sägs under hela intervjun (Denscombe, 2009). Ytterligare en fördel med bandinspelningar är att respondenten kan känna trygghet i intervjun, då hen vet att det som sägs uppfattas ord för ord (Alvehus, 2013). En nackdel med ljudupptagningar är att den icke verbala kommunikationen missas (Denscombe, 2009), vi har därför fört anteckningar samtidigt under intervjuernas gång för att således inte missa den icke-verbala kommunikationen. Efter intervjuerna har vi sedan transkriberat dem. Transkription är det första steget i analysen, där tal förvandlas till text (Alvehus, 2013).

3.3 En fallstudie

Studien i denna uppsats karakteriseras av en fallstudie. Fallstudie är en forskningsmetod inom samhällsvetenskapen och syftar till att ge en djupgående kunskap om det man studerar (Bell, 2005). Denna typ av studier är även lämpligt då forskaren har en tidsbegränsad undersökningsperiod (Bell, 2005). Vi vill i vår studie få en djupare kunskap om hur revisorer och klienter resonerar kring oberoende och beroende. I en fallstudie är det viktigt att avgränsa sitt studieområde i vad som är själva fallet och vad som är omgivningen, detta för att koncentrera kunskapen om ett specifikt område (Alvehus, 2013). Forskarens syfte med en fallstudie är att belysa en specifik egenskap som är unik inom en organisation eller hos en individ (Bell, 2005). En fördel med att utföra en fallstudie är att forskaren kan ägna sig åt att kartlägga ett mycket smalt område (Denscombe, 2009). Denscombe (2009) menar att en nackdel med fallstudier är att det är svårt att kontrollera den insamlade empirin och att det därför finns risk för att empirin har blivit manipulerad eller felvinklad. Denscombe (2009) poängterar därför att det är viktigt att öppet visa vilka likheter och skillnader studien har med andra studier av samma art

3.4 Urval

Det finns olika typer av sätt att göra sitt urval. Alvehus (2013) nämner slumpmässiga, strategiska, snöbolls- och bekvämlighetsurval. Urvalet i vår studie är huvudsakligen ett strategiskt urval, detta då vi intervjuat ett visst antal revisorer och ekonomichefer inom ett visst geografiskt område. I vår studie har vi intervjuat fem stycken godkända och auktoriserade revisorer och sex stycken klienter med befattningen ekonomichef eller motsvarande. Vi valde att intervjua revisorer med minst fem års yrkeserfarenhet i sin nuvarande position eftersom att vi tror att de har mer att tillföra vår studie än de med färre år inom yrket, men även för att höja reliabiliteten i studien. De fem revisorerna har sitt säte i Kristianstad från fyra olika revisionsbyråer där samtliga byråer inte omfattas av "big 4". Tre revisorer arbetar på mindre byråer och två stycken på en medelstor revisionsbyrå. Revisorernas erfarenhet inom yrket varierar mellan 6-33 år.

De sex intervjuade klienterna har sitt säte i Skåne och Blekinge. När vi på förhand skulle boka in intervjuerna med klienterna gjorde vi ett så kallat bekvämlighetsurval, det vill säga vi utgick från de ekonomichefer som var tillgängliga och inte efter vilken bransch eller storlek på bolaget (Alvehus, 2013). Urvalet var dock även strategiskt då det var viktigt för oss att vi fick intervjua den klient inom bolaget som hade den huvudsakliga kontakten med revisorn. Klienterna i denna studie består av både mindre och medelstora aktiebolag, varav två bolag inte har revisor som lagkrav men som valt att ha revisor ändå.

Innan vi påbörjade intervjuerna kunde vi inte på förhand säga hur många revisorer eller klienter vi behövde i vår studie. Efter att vi intervjuat fem revisorer och sex stycken klienter kände vi att vi hade nått en ”mättnad” i informationen. Med det menas att samma information återkommer och att varje ny intervju inte ger så mycket mer information (Alvehus, 2013). Detta var något vi upplevde då vi fick likartade svar på våra intervjufrågor från både revisorerna och klienterna.

Intervjuerna med revisorerna varade i genomsnitt 46 minuter och intervjuerna med klienterna varade i genomsnitt 42 minuter. I bilaga 2 finns en närmare beskrivning av vad som klassas som liten- och medelstor revisionsbyrå samt vad som klassas som litet-, mellan- och stort aktiebolag i denna studie.

I tabellerna nedan presenteras studiens intervjuade revisorer och klienter.

Revisor	Antal år som revisor	Auktoriserad/Godkänd	Bolag	Intervjulängd
A	30	Godkänd	Medelstor byrå	32 min
B	33	Godkänd	Liten byrå	52 min
C	14	Auktoriserad	Medelstor byrå	45 min
D	6	Auktoriserad	Medelstor byrå	48 min
E	17	Auktoriserad	Liten byrå	53 min

Tabell 1: Presentation av studiens revisorer.

Klient	Position på företaget	Revisionsplikt/ Frivillig	Typ av AB	Intervjulängd
A	Ekonomiansvarig	Revisionsplikt	Mellan	46 min
B	Admin/Ekonomians.	Revisionsplikt	Mellan	37 min
C	CFO	Frivillig	Litet	33 min
D	Ägare	Frivillig	Litet	54 min
E	Ekonomichef *	Revisionsplikt	Stort	47 min
F	Ekonom/Personaladm.	Revisionsplikt	Stort	35 min

Tabell 2: Presentation av studiens klienter.

*Ej inspelad intervju. Detta på grund av att respondenten inte gav sitt godkännande.

3.5 Studiens trovärdighet

Trovärdighet är en avgörande faktor i all forskning, detta för att upprätthålla en hög kvalitet och på så vis skapa en pålitlighet (Silverman, 2006). Vid bearbetningen av kvalitativ data måste hänsyn tas till den insamlade empirins tillförlitlighet. Hög trovärdighet och tillförlitlighet i data innebär en högre kvalitet i studien. (Denscombe, 2011)

En studies tillförlitlighet brukar värderas efter om materialet är neutralt, men även om utfallet blir samma om studien upprepas (Denscombe, 2011). Vid personliga intervjuer finns det risk att forskarnas subjektivitet inverkar på forskningen, både under intervjuerna men även under analysarbetet (Denscombe, 2011) Eftersom vi forskare har varit medvetna om denna risk har vi under intervjun försökt att vara så objektiva som möjligt, det vill säga genom att undvika ställningstagande eller att komma med personliga åsikter till respondenten. Vi har under intervjuerna intagit en relativ passiv roll, detta för att respondenterna skulle ha möjlighet att prata fritt kring forskningsämnet. En fördel med direktkontakt under intervjuer är att data kan kontrolleras beträffande riktighet och relevans under tiden som de samlas in, vilket ökar studiens trovärdighet (Denscombe, 2011). Respondenternas svar på frågorna från intervjuguiden följdes upp med följdfrågor för att vi som forskare ville garantera oss att vi uppfattat respondentens svar korrekt (Bryman, 2011). För att säkra trovärdigheten ytterligare i vår kvalitativa studie har båda forskare närvarat vid samtliga intervjuer. Detta för att vara säkra

på att vi har uppfattat respondenternas svar på ett likartat sätt, därefter har vi kommer fram till en gemensam slutsats.

Även under analysarbetet har forskarna försök göra en objektiv tolkning av respondenternas svar. Genom att vara objektiv ökar chanserna att utfallet skulle bli detsamma om en annan forskare upprepat exakt samma studie vilket leder till ökad trovärdighet för studien (Bryman, 2011; Sandberg, 2000)

3.6 Etisk prövning

Då denna uppsats avser att studera personers tankar och handlingar måste man enligt lag beakta vissa saker. Lag (2003:460) om etikprövning av forskning som avser människor tar upp vad forskaren måste rätta sig efter. Syftet med lagen är att skydda den enskilda människan och respekten för människovärdet vid forskning. Enligt 2 § behöver man inte söka etisk prövning på forskning som bedrivs på högskolans grundnivå. Enligt Etikprövningslagen 13 § måste forskaren informera om forskningen och få samtycke till att använda informationen som forskaren får fram. Enligt 17 § i samma lag ska samtycket dokumenteras. Enligt Etikprövningslagen (SFS 2003:460) behöver inte denna uppsats etikprövas, detta då vår uppsats inte behandlar personuppgifter eller lagöverträdelser av känslig art. Av hänsyn till respondenterna och deras tillhörande företag kommer all data att anonymiseras. Respondenterna kommer att informeras om syftet till forskningen och kommer endast att intervjuas om de godkänner det, detta i linje med SFS 2003:460.

4. Analys & Resultat

I detta kapitel presenteras studiens analys och resultatet av studiens insamlade empiri. Första delen behandlar revisorernas perspektiv och andra delen behandlar klienternas perspektiv.

4.1 Analys

Den insamlade empirin är analyserad utifrån studiens valda teorier. Analysen har vi genomfört i tre steg. Det första steget innebar att vi läste transkriberingarna på var sitt håll för att skapa oss ett eget helhetsintryck. Därefter sammanstrålade vi och diskuterade våra uppfattningar av intervjuerna för att säkerställa att vi uppfattat empirin på ett likartat sätt. Det andra steget innebar att vi skrev ut all transkribering och bokstavligt talat klippte sönder texten för att sedan kategorisera och dela upp materialet i olika kategorier och underkategorier. Därmed kvarstod endast intervjuernas kärnmeningar. Detta steg upprepades sedan flertalet gånger för att försäkras om att kärnmeningarna hamnade under rätt kategori. I det tredje steget fördes alla delarna tillsammans för att skapa en ny helhet och en ökad förståelse över den insamlade empirin.

4.2 Resultat

I följande del presenteras resultatet från studiens två perspektiv. Första delen behandlar revisorernas perspektiv och den andra delen behandlar klienternas perspektiv. Under varje perspektiv har vi sedan i analysen identifierat två olika teman om hur respondenterna resonerar kring oberoende och beroende.

4.2.1. *Allt handlar om oberoende*

Inom revisionsbranschen är det viktigt att upprätthålla ett gott rykte om att vara oberoende, enligt Wines (2011) är oberoendet också branschens största professionella tillgång som revisorerna har att sälja. Carrington (2014) poängterar att det är revisorns ställning som en oberoende tredje part som gör revisorns bestyrkande av räkenskaperna viktig och att oberoendet ses som en grundbult för revisionen.

Samtliga intervjuade revisorer medgav att det är just oberoendet som är det viktiga i deras yrkesroll som revisorer (Tabell 3). Revisor C nämner i likhet med Carrington (2014) att oberoendet är grundbulten i yrket.

Ja oberoendet är ju nästan grundbulten i alltihopa. Har man inte det så fungerar man ju inte i sitt yrke, det är det som är basen för allt förtroende, så det är viktigt. (Revisor C)

Revisors C resonemang om att oberoendet är basen för allt förtroende faller inom ramen för hur Cassel (1996) beskriver revisorns förtroende. Nämligen att revisorn kan inge förtroende på grund av sin oberoendeställning. Oberoendefrågan är dock inget som de intervjuade revisorerna går och funderar på i daglig basis utan det är något som enligt dem sitter i ”ryggraden”. De flesta av revisorerna hänvisar till yrkesprofessionen där oberoendet är en given del, detta likt Brante (2009) som beskriver att alla inom yrkeskåren skall dela samma värderingar. Vissa intervjuade revisorer nämner att det är näst intill omöjligt att serva småkunder utan att sätta oberoendet på spel. De nämner att dessa uppdrag i princip alltid halkar in på konsultbiten.

Innan det här kom med oberoendet om vi säger, för 15 år sedan, när det inte var något snack över huvud taget, ja då satt man ju med bokslutet och revisionsdokumenten och gjorde deklarationer. Det var ingen som brydde sig om det. Å nu har ju det ökat, ökat och ökat..... för att försöka gå runt det här ser vi ju till att bokslutsdelen och deklaraionsdelen läggs på annan medarbetare än den som gör revisionen. På så vis försöker vi upprätthålla oberoendedelen, dokumentationsmässigt sätt och officiellt sätt. Det är så man får lägga upp det nu.

(Revisor A)

Revisor A menar i detta citat att revisionsbyråerna har varit tvungna att ändra i sina arbetsupplägg för att upprätthålla den enskilde revisorns oberoende. Samtliga intervjuade revisorerna var eniga om att de visste vart gränserna gick och kunde på så sätt stoppa innan oberoendet var i fara. De menade att om problem med oberoendet skulle uppstå så skulle de direkt avstå eller avsäga sig uppdraget. Revisor B påpekade dock följande om hen ansåg att oberoendefrågan var ett problem inom branschen:

Det är ju omvärldens syn på en som avgör om man är oberoende eller inte. I värsta fall skulle det kunna vara en situation där man tror att man är oberoende, men att någon annan ser en knytning som man inte förstår. (Revisor B)

Med ovanstående yttrande syftade Revisor B på faktiskt och synbart oberoende. Hen menade att man precis som Dopuch et al., (2013) beskriver att man som revisor kan vara faktiskt oberoende, men att omvärlden anser att revisorn inte är oberoende, då brister det på det synbara oberoendet.

Enligt FAR så åligger det revisorn själv att inför varje nytt uppdrag eller när anledning uppkommer i befintliga uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet (FAR, 2011). Som hjälp till detta har FAR tagit fram Analysmodellen. Samtliga intervjuade

revisorer uppgav att de använde sig av denna modell, flertalet av revisorerna uppgav att byrån de arbetade på hade tagit fram en utökad modell som låg som en spärr i deras datasystem. Denna spärr var utformad på så vis att det fanns frågor som de var tvungna att svara på, annars kom de inte vidare i revisionen av klienten. Samtliga intervjuade revisorer uppgav även att detta test gjordes på årsbasis och innan man tecknade avtal med ny kund

Revisorerna upplevde inte att det fanns någon skillnad hur oberoendet uppfattas mellan stora och små revisionsbyråer. De var överens om att de större bolagen har lättare att särskilja på uppgifterna inom själva revisionen då de stora bolagen har mer personal med specifik spetskompetens, till exempel så menade de att det finns speciella löne- och skattekonserter på de stora byråerna. Detta menar de leder till att de ”stora” kan hålla oberoendeproblematiken borta då de delat upp allt i uppdraget på olika personer. De menade även att denna uppdelning inte var möjlig på de ”små” byråerna. De intervjuade revisorerna som jobbade på en liten byrå berättade att vissa av deras uppdrag endast var som påskrivande revisor, i dessa uppdrag står en utomstående konsultfirma för all konsultation och upprättandet av årsredovisningen till klienten. I de fallen där revisorn endast agerar som påskrivande revisor blir oberoende inte ifrågasatt. Samtidigt är alla revisorer överens om att regelverket gäller alla, stor som liten, och på så vis ska det inte vara någon skillnad. De flesta nämner dock att de tror att de stora byråerna har en mer utvecklat kvalitetssäkringssystem.

Tabell 3. Tema ”Allt handlar om oberoende”. Underkategorier och exempel

Underkategorier	Exempel
Roten i professionen	Oberoendet är grundbulten i alltihopa, har man inte det fungerar man inte i sitt yrke. Det sitter i ryggmärgen.
Inget problem i branschen	Alla är så pass medvetna om detta så skulle problem uppkomma är det bara att avstå ett uppdrag.
Att förhindra en jävsituation	Principen är att vi testar oss inför varje nytt uppdrag. Vi har jobbat fram en egen specifik modell utifrån FARs analysmodell.
Storleken har ingen betydelse	Det spelar ingen roll om man tillhör en liten eller en stor revisionsbyrå, regelverket är detsamma. Sen har de större byråerna säkert ett mer utvecklat kvalitetssäkringssystem.

4.2.2 En utvidgad roll

Den 1 november 2010 ändrades lagen i Sverige om vilka företag som omfattas av revisionsplikten. Tidigare var det krav på att även mindre aktiebolag skulle ha revisionsplikt, men den nya lagändringen (2010:834) innebar att mindre aktiebolags revisionsplikt slopades. Denna lagändring har bidragit till att revisionsbolag varit tvungna att ändra i sina utbud av tjänster för att överleva på marknaden. Från att erbjuda tjänster som företagen enligt lag var tvungna att köpa, till nu när revisionsbolagen måste sälja in värdet av att ha en revisor (Carrington, 2014). Revisorn har gått från den traditionella revisorn till den mer kommersialiserade revisorn som handlar om att leverera mervärde till klienterna. (Tabell 4). Har detta lett till en ökad beroendeställning för revisorerna?

Nästan alla revisorer konstaterade att de inte upplever att det är någon större skillnad på hur det är idag gentemot hur det var innan lagändringen tillträdde. De menade att bara för att revisionsplikten slopats för mindre aktiebolag har man fortfarande många av sina äldre klienter kvar. Många klienter behöver fortfarande hjälp med skatterådgivning, deklaration, årsredovisning och så vidare, så utifrån ett ekonomiskt perspektiv har det mindre betydelse att revisionsplikten slopades. Vissa revisorer påpekade att revisorer under en lång tid har marknadsfört sig med att sälja in nyttan och tilläggstjänster till sina klienter och detta är inget nytt. Revisor C uttrycker sig:

Men det är klart där fanns ju ett antal kunder som valde bort revision, så visst volymerna sjunker så att det blir kanske mer fokuserat, ännu mer fokuserat men den processen är i vilken annan bransch som helst. Det är stor konkurrens om kunderna, absolut.

(Revisor C)

Revisor C menar i ovanstående citat att revisionsbranschen alltid har varit beroende av att sälja mervärde till klienterna men att det eventuellt har blivit mer fokus på detta efter lagändringen 2010. Att marknadsföra sig är dock något som alla branscher är beroende av och inte enbart revisionsbranschen. Broberg et al., (2014) menar att revisorer lägger allt mer tid på marknadsföring för att de vill behålla existerande kunder samt målet att förvärva nya kunder. Detta resonemang är även respondenterna inne på. Vissa revisorer beskrev att marknadsföringen och tillhandahållandet av tilläggstjänster är en viktig del i arbetet. Det måste nämligen hela tiden komma in nya uppdrag eftersom bolag säljs, går i konkurs och så vidare, så denna beroendeställning har alltid funnits inom branschen.

Revisorerna beskriver beroendeställningen mellan revisor och klient utifrån två perspektiv. Å ena sidan klientens beroende till den personliga revisorn, å andra sidan beroendet till själva yrkesprofessionen. Vissa revisorer beskrev beroendeställningen utifrån yrkesprofessionens perspektiv, där de menar att revisorn är beroende av klienten eftersom klienterna betalar revisorernas löner. Samtidigt är klienter som har revisionsplikt beroende av revisorerna eftersom det är lagstadgat att större aktiebolag skall anlita revisor.

Andra revisorer beskrev oberoendet utifrån ett personligt perspektiv, det vill säga att klienten är beroende av sin personliga revisor. Revisor A menar:

Har man väl fått in ett uppdrag, där man äger uppdraget, och personkemin fungerar mellan den som äger bolaget och mig som revisor så har man det för livstid. Så är det bara. Jag brukar säga att det är 'svårare att byta revisor än att byta hustru'. (Revisor A)

Revisor A menar i ovanstående citat att som revisor i mindre bolag kommer man in och är allt. ”Du ser allt, du har övergripande inblick i hela ekonomin, och då inte bara i bolaget utan även som privatperson”. Revisor A beskrev vidare att det har hänt att man fått agera som psykolog eller terapeut också. Därför är det ömsesidigt beroende. Klienterna behöver ha revisorn för att siffrorna ska bli rätt och revisorn är beroende av klienten för att ha sysselsättning.

Revisorerna C och D pratar även de om beroendeställningen utifrån deras personliga yrkesroll. Revisor C menar precis som de andra revisorerna att hen är beroende av klienten av samma anledning, nämligen för att ha sysselsättning, men att klienten inte är beroende av sin personliga revisor mer än om klienten tycker revisorn är duktig på det denne gör och ger bra råd och sedan vill komma tillbaka för fler råd. ”Jag är ju en tjänst som någon köper för att man vill köpa den.” nämner Revisor C.

I allmänhet är revisorerna ense om att revisorernas syn på vem som är beroende av vem i huvudsak är en ömsesidigt beroende utifrån yrkesprofessionens perspektiv, där klienten är beroende av revisor enligt lag eller vill vara säker på att de finansiella dokumenten skall bli korrekta och där revisorn samtidigt är beroende av klienten för att ha sysselsättning. Studerar man istället utifrån det andra perspektivet, nämligen beroendet till sin ”personliga revisor” är klienten inte beroende av just sin sittande revisor personligen utan skulle kunna byta till någon annan revisor om personkemin inte skulle fungera.

Marténg, (2015) menar att revisionsbranschen inte har något att erbjuda marknaden så länge klienterna inte känner förtroende till sin revisor. Revisionsklientens förtroende för revisorn är

därmed en nödvändig förutsättning (Cassel, 1996). Samtliga revisorer i denna studie menade dock att en långvarig klientrelation inte skulle kunna rubba deras objektivitet. De konstaterade att en långvarig relation till klienten inte äventyrar oberoendet utan det skapas istället ett förtroende mellan revisor och klient. På grund av detta förtroende kan det uppstå långvariga relationer mellan revisor och klient men det är inget som skulle kunna rubba objektiviteten. Revisorerna skiljer mellan personlig och privat relation, där en personlig relation till klienten är positiv men att man som revisor får vara vaksam så att relationen inte övergår till ett privat stadié där man börjar umgås med varandra utanför arbetstid.

Tabell 4. Tema ”En utvidgad roll”. Underkategorier och exempel

Underkategorier	Exempel
Att sälja är viktigt	Vi har alltid varit beroende av att sälja tilläggstjänster. Även marknadsföring är viktigt, det är stor konkurrens om kunderna. Vårt segment är företag med 10-200 anställda.
Beroendeställning	Klienten är mitt jobb och utan de, ingen lön. Jag är en tjänst som någon köper för att man vill köpa den.
Långvarig relation	Det är svårare att byta revisor än att byta hustru. En långvarig relation till klienten äventyrar inte oberoendet utan det skapas istället ett förtroende mellan revisor och klient.
Att hålla distans	Skulle man börja träffas på fritiden och åka på semester tillsammans, då har man gått över gränsen. Man skall undvika att bli ”privat”.

4.2.3 Varför en oberoende tredje part?

Anledningen till att klienter utan lagkrav på revisor ändå väljer att anlita en revisor kan bero på olika orsaker. Det kan exempelvis vara för att säkra tilltron till klientens företag och på så vis säkra upphandlingar och att bli erbjuden förmånliga låneavtal (Andersson, 2005; Carrington, 2014; Senkow, Rennie, M.D., Rennie, R.D., & Wong, 2001). Revisionen handlar även om, som Andersson (2005) och Brännström (2005) nämner, att revisorn hjälper klienten att tolka och följa de lagar och principer som finns i Sverige (Tabell 5).

Samtliga klienter ansåg att nyttan med revision var att de fick ett ”kvitto” på att de gjorde rätt, de nämnde även likt Andersson (2005) & Brännström (2005) att de ville ha ”tips & trix” som var till företagets fördel. Klient D, som är ägaren till ett entreprenörföretag, berättade i likhet med Andersson (2005) och Senkow, et al (2001) att revisionen innebar en kvalitetsstämpel och denna stämpel var viktig i upphandlingar med exempelvis kommunen.

Klienterna resonerade på ett likartat sätt när de beskrev beroendeställningen mellan revisor och klient. De menade att de som klienter var beroende av revisorernas spetskompetens, precis som Andersson (2005) och Brännström (2005) nämnde. Men samtidigt påpekade de att revisorerna var beroende av sina klienter, annars hade de inget jobb.

Tabell 5. Tema ”Varför en oberoende tredje part?”. Underkategorier och exempel

Underkategorier	Exempel
Kvitto på att vi gjort rätt	Det handlar om känslan och bekräftelsen på att man gjort rätt. Att vi gör enligt lagen och att vi får tips på saker som vi inte har tänkt på, som är till vår fördel.
Kvalitetssäkrande funktion	Det är bra för att vi som nystartat bolag skall bli intressanta ur investerares perspektiv. ”Stämpeln” är viktig för oss som företag då vi lämnar anbud på jobb.
Beroendeställning	Det är ett ömsesidigt beroende. Jag är nog mer beroende av revisorn än revisorn av mig. De besitter kunskaper som vi inte har, så ja, vi är beroende.

4.2.4 Medvetenhet hos klienterna

Revisionsrådgivning är råd som revisorn ger till sina klienter efter iakttagelser som gjorts under granskningen av företagets inlämnade redovisning (Carrington, 2014). Revisorn ska granska och uttala sig om klientens finansiella rapporter och behöver därför försäkra sig på att redovisningen håller hög kvalitet. Därmed ingår rådgivning som gör att klientens finansiella rapport håller en hög kvalitet, detta är enligt Cassel (1996) något som företagen förväntar sig när de anlitar revisorn för ett revisionsuppdrag. Merparten av studiens klienter medgav att de inte haft vetskap om vilken rådgivning som ingår i själva revisionen (Tabell 6).

När det gäller tilläggstjänster, vilket Carrington (2014) beskriver så som förbättringsförslag, har klienterna bättre koll på innebörden. Vissa klienter nämner att de använder sig av tilläggstjänster när det gäller upprättandet av olika avtal och kontrakt, men även i andra juridiska frågor som nyemissioner. Få av klienterna beskrev också att de ansåg att konsultation var för dyrt och att de istället kan få hjälp genom forum på internet. Av de klienter som ibland använder tilläggstjänster hävdade samtliga att en ytterst liten andel av den totala revisionskostnaden stod för tilläggstjänster.

Revisorerna ska enligt svensk lag testa om deras oberoende kan komma att äventyras innan ett nytt uppdrag påbörjas enligt analysmodellen (FAR, 2011). Majoriteten av klienterna hävdar att de är medvetna om att revisorerna testar sitt oberoende innan de påbörjar ett nytt uppdrag men de är osäkra på hur denna process går till i praktiken. Klient C berättar om hur det gick till innan revisorn tog sig an uppdraget:

Det tror jag nog han har gjort, innan han tackade ja. När jag pratade med honom första gången sa han att det var vissa steg han måste göra innan han tackade ja, för att checka att det var grönt ljus. Det är möjligt att det var något sådant då. (Klient C)

Revisorslagen 21 § nämner olika typsituationer som kan rubba revisorns förtroende. Det är bland annat om det finns en vänskapsrelation mellan revisor och klient. Vänskapshot uppkommer enligt FAR (2011) när revisorn har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning såsom styrelse, VD eller andra ledande befattningshavare. Samtliga intervjuade klienter medgav att i sina nuvarande positioner har de inte blivit bjudna på några event utanför arbetet. Det enda som förekommer är att de blir bjudna på föreläsningar där de får möjlighet att lyssna på experter, om nya skatteregler och så vidare. ”Dessa dagar sker en gång om året och det brukar vi delta i. Det är då föreläsare som pratar för oss företagare” nämner klient E. De övriga klienterna har också blivit erbjudna att delta i dessa skatteträffar. Klient C påpekar dock att hen har blivit bjuden på event vid en tidigare arbetsplats:

När jag tidigare var VD för ett annat bolag blev jag bjuden på golf. Har hänt att jag blivit bjuden på handbollsmatch med, men det var som sagt i ett tidigare jobb. (Klient C)

Klient C är noga med att påpeka att i sin nuvarande position som ekonomiansvarig har hen aldrig blivit bjuden på några event av nöjeskaraktär av sin sittande revisor.

I samband med revisionen konstaterade samtliga av studiens klienter att det inte förekom lunchbjudningar, men att det förekommer att de går ut och äter lunch tillsammans. I dessa fall står de dock själva för kostnaden. Alla sex intervjuade klienter påpekar att de inte har någon personlig kontakt med sin revisor utanför arbetstid.

Tabell 6. Tema ”Medvetenhet hos klienterna” Underkategorier och exempel

Underkategorier	Exempel
Om gränsdragningen mellan tilläggstjänster & revisionsrådgivning	Revisorn hänvisar oss alltid till en annan när det gäller skatt så då gissar jag att det är en tilläggstjänst. Jag vet inte exakt gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och tilläggstjänster.
Att revisorn testar sitt oberoende	Det tror jag säkert att de gör, men jag vet inte hur. Revisorn sa att han var tvungen att gå igenom några steg innan han tackade ja till uppdraget.
Ingen personlig kontakt	Vi har ingen kontakt utanför arbetstid. Vi brukar endast bli bjudna på skatteträffar.

5. Diskussion

I detta kapitel sammanfattar och diskuterar vi de slutsatser som studien bidragit med. Vidare diskuteras studiens bidrag samt reflektioner och begränsningar. Avslutningsvis nämner vi förslag på framtida forskning.

Syftet med denna studie var att skapa förståelse för hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoende och beroende. Studiens huvudsakliga slutsats kan tänkas vara att varken revisorerna eller dess klienter är beredda att göra en handling som kan äventyra deras legitimitet.

5.1 Revisorernas perspektiv

I utfallet av resultatkapitlet ovan kan vi utläsa att revisorerna anser likt Carrington (2014), Cassel (1996) och Wines (2011) att oberoendet är grunden i revisorsyrket. I enlighet med agentteorin skall revisorn agera som en oberoende tredje part, detta är något som de intervjuade revisorerna instämmer i när de uttrycker sig att de inte skulle fungera i sin yrkesroll om de inte agerade som oberoende. Revisorerna menade dessutom att oberoendetänket satt i ryggraden och inget som de tänkte på i daglig basis. Detta tyder på ett invariant beteende som är specifikt för yrken i en profession precis i enlighet med professionsteorin. Enligt Brante (2009) ska medlemmar inom en profession dela värderingar, de intervjuade revisorerna var eniga när de beskrev att de inom yrkeskåren var så pass medvetna om oberoendeproblematiken att om problem skulle uppkomma så avsåg de sig uppdraget.

Hanlon (1996) beskriver hur revisionsyrket har förändrats över tid, där revisorn har gått mot den kommersiella yrkesrollen med att leverera mervärde till klient. Samtliga av studiens revisorer var överens om att de alltid varit beroende av att sälja tilläggstjänster, men att det eventuellt har fått mer fokus efter lagändringen 2010 som slopade revisionsplikt för mindre bolag. Revisorerna bekräftade även det som Broberg et al., (2014) kom fram till i sin studie, nämligen att de lägger mer tid nu än tidigare på marknadsföring. Detta då det är viktigt att hitta nya klienter eftersom bolag går i konkurs, säljs eller avvecklas. Det finns de som hävdar att revisorns oberoende äventyras eftersom revisorn har blivit mer kommersiell (Sori et al., 2010). De intervjuade revisorerna menar dock att det inte finns risk för detta eftersom de har riktlinjer att följa, exempelvis testar de sig kontinuerligt med FARs analysmodell.

Enligt FARs analysmodell får det inte finnas några nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning såsom styrelse, VD eller andra ledande befattningshavare (FAR, 2011). På grund av att samtliga revisorer hävdade att de var noggranna med att kontinuerligt testa sitt oberoende enligt analysmodellen, där vänskap är en av delarna, visade det sig att det inte fanns några nära relationer mellan revisor och klient i denna studie. Legitimitetsteorin som innebär att om ett bolag följer de normer och riktlinjer som finns i samhället kan ett bolag uppnå legitimitet. Med andra ord kan revisorerna uppnå legitimitet genom att se till att vara oberoende enligt analysmodellen. Allmänheten förväntar sig att revisorerna följer lagen om att testa sitt oberoende inför varje nytt uppdrag eller när omständighet uppkommer och därigenom kan revisionsbyråerna upprätthålla sin legitimitet.

Tidigare studier visar att revisorer som identifierar sig starkt till klienten innebär en risk för objektiviteten enligt den sociala identitetsteorin (Bamber & Iyer, 2007). Eftersom samtliga intervjuade revisorer var noga med att se till att hålla ”distans” till sina klienter och bibehålla relationen till sin principal på ett professionellt plan kunde vi inte finna att studiens revisorer hade en stark identifikation till sina klienter. Däremot kunde vi i denna studie finna att revisorerna istället identifierade sig starkt till yrkesprofessionen. Genom att revisorerna är noggranna med att använda FARs analysmodell på ett korrekt sätt tyder detta på att de identifierar sig till yrkesprofessionen. Tidigare studier har visat att revisorers objektivitet ökar när de identifierar sig med professionen eftersom revisorerna då är mer benägna att följa professionens värderingar och normer enligt den sociala identitetsteorin (Bamber & Iyer, 2007). Detta tyder på att revisoreernas oberoende ökar när de inför varje nytt uppdrag eller när omständighet uppkommer kontrollerar så att det inte finns några hot enligt analysmodellen (Bilaga 5).

Slutsatsen av diskussionen om revisorns oberoende utifrån revisorns perspektiv är att vi i denna studie likt Crockett & Jahangir Ali (2015), Jenkin & Krawczyk (2001) och Svanström & Sundgren (2012) visar på att tillhandahållandet av tilläggstjänster inte har någon påverkan alls på revisorns oberoende.

5.2 Klienternas perspektiv

Från klientens perspektiv kan man i resultatkapitlet ovan utläsa att det är viktigt för klienterna att få bekräftelse från sin revisor på att de gjort rätt. Samtliga klienter påpekar även att de tycker att det är viktigt med revision då de själva anser att företag som anlitar revisorer ses som trovärdiga samarbetspartners. Dessa uttalanden är i likhet med vad bland andra Andersson

(2005), Carrington (2014) och Senkow et al, (2001) menar när de säger att en revision säkrar tilltron till klienten och på så vis ökar chanserna i upphandlingar och förmånliga låneavtal. Man kan även koppla klienternas önskan om att ses som trovärdiga till legitimitetsteorin där fokus ligger på att man som företagare strävar för att upprätthålla sitt legitima rykte.

Klienterna hävdar även likt förhållandet i agentteorin att beroendet mellan parterna är ömsesidigt. Klienterna är beroende av revisorn för att upprätthålla sin legitimitet och revisorn är beroende av klienten för att ha sysselsättning. Dock var klienterna överens om att de inte var beroende av en specifik revisor utan mer beroende av kunskapen som revisorerna satt på. Fem av sex klienter använde sig av samma revisionsbyrå för både revisionen och tilläggstjänsterna. Anledningen till detta är att klienterna gjort ett bekvämlighetsurval, det vill säga att de anser att det underlättar rådgivningen då revisorn redan känner till företaget och dess bransch i likhet som Svanström & Sundgren (2012) beskriver. Sammanfattningsvis kan agentkostnaderna enligt agentteorin minska om kunden använder sin sittande revisor för att ge både revisionstjänster och tilläggstjänster.

Ingen av klienterna visste vart gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och tilläggstjänster gick. Detta kan tyckas underligt när de ändå var medvetna om att de betalade för tilläggstjänster. Merparten av klienterna var även ovetande om att revisorerna testade sitt oberoende gentemot klienten, endast två av sex klienter nämnde att de hade kännedom om detta. Det kan tyckas att revisorprofessionen skulle lyfta fram denna okunskap hos klienterna och på ett öppet sätt förmedla vad som ingår och inte i själva revisionsuppdraget. Att öppet förmedla till klienten hur oberoendet testas borde stärka kunskapen hos klienterna om vad som är acceptabelt och därmed minska uppkomsten av hot mot revisorns oberoende.

5.3 Studiens bidrag

5.3.1 Teoretiska bidrag

Resultatet i studien har bidragit med en ökad förståelse för hur både revisorn och klienten resonerar kring oberoende och beroende. Tidigare studier om revisorns oberoende har främst fokuserat på revisorer med publika klienter. Vår studie bidrar till forskningen då vi gjort en jämförande studie kring hur både revisorn och hur klienten i små onoterade bolag resonerar kring oberoendeproblematiken. Hur klienten ser på revisorns oberoende är något det finns begränsade med studier kring (Hope & Langley 2010).

Tidigare forskning kring revisorns oberoende har mestadels fokuserat på hur tillhandahållandet av tilläggstjänster påverkar revisorns oberoende. Utfallen på dessa studier skiljer sig åt, där det finns studier som visar att revisorns oberoende minskar, samtidigt som det finns de som påstår

att revisorns oberoende ökar vid tillhandahållandet av icke revisionstjänster (Jenkin & Krawczyk, 2001). Denna studie bidrar till forskningen då den visar att utifrån både klientens perspektiv men främst revisorns perspektiv, tenderar inte oberoendet minska vid tillhandahållandet av tilläggstjänster. Studien bidrar dessutom med en förståelse för hur båda perspektiven resonerar då allt i grund och botten handlar om att de vill upprätthålla sin legitimitet. Utifrån revisorernas perspektiv uppnås detta genom att de innehar allmänhetens förtroende om att anses oberoende. Utifrån klientens perspektiv uppnås legitimitet genom anlitaandet av en oberoende revisor som godkänner redovisningen och skriver en ren revisionsberättelse. Detta medför i sin tur en ökad trovärdighet från företaget olika intressenter och klientens legitimitet tenderar att öka.

5.3.2 Etiskt och socialt bidrag

Tidigare studier har som ovan nämnts till största del fokuserat på revisorer i publika företag. Denna studie riktar sig till revisorer på små byråer och revisionsklienter som inte är noterade. Studien visar på att både revisorerna och klienterna gör sitt yttersta för att upprätthålla sin legitimitet. Detta görs genom att revisorn är noga med att följa de normer och praxis som är uppsatta för professionen samt i revisorslagen (Brante, 2009). Klienten påvisar en vilja att göra allt ”rätt”, det vill säga att de strävar efter att följa de lagar och regler som reglerar just den bolagsform som de är verksamma i. Klienterna uppvisar även en strävan för att följa det ”sociala kontrakt” som Deegan & Uneman (2011) beskriver i legitimitetsteorin, det vill säga att klienterna arbetar aktivt med att tillmötesgå de förväntningar som samhället har på dem.

Denna studie kan således möjligen bidra med att verksamma revisorer får en förståelse för vad som är viktigt för revisionsklienten samt att vara mer öppen i sin kommunikation om vad en tilläggstjänst är. Studien kan möjligen även hjälpa revisionsklienten till en förståelse för hur revisionsprofessionen är uppbyggd och vad de värderar.

5.4 Reflektioner och begränsningar

Problem som vi stött på under studiens gång är svårigheten att boka in intervjuer med revisorer. Vi har inför intervjuerna kontaktat ett trettiotal revisionsbyråer i Skåne, Blekinge och i Kronoberg, där endast fem stycken revisorer hade möjlighet att träffa oss för en intervju. Dessa fem revisorer hade alla sitt säte i Kristianstadsområdet, detta kan ses som en begränsning då vi inte fått möjlighet att intervjua revisorer från andra städer. Detta kan bero på att det är en hektisk period med en tung arbetsbörda för revisionsbranschen under tiden som denna studie genomfördes. Ytterligare en begränsning i denna studie kan vara att respondenterna känner sig

hämmande att tala fritt då intervjuerna spelades in (Denscombe, 2009). Detta var dock inget som vi märkte under intervjuernas gång men kan självklart vara svårt för oss att avgöra. Då vi i denna studie intervjuat fem revisorer och sex klienter kan våra slutsatser inte betraktas som allt för generella. Det hade krävts en betydligt större undersökning för att kunna generalisera hur revisorer och klienter resonerar kring beroende kontra oberoende.

Trots dessa begränsningar kan denna studie fortfarande skapa förståelse för hur revisorer och dess klienter resonerar kring oberoendeproblematiken inom revisionsbranschen.

5.5 Förslag på framtida forskning

Denna studie är baserad på hur revisorer i ”icke Big 4” resonerar kring beroende kontra oberoende. Ett förslag till vidare forskning är att jämföra hur revisorer inom ”Big 4” ser på oberoende och beroende och sedan jämföra detta med revisorernas uppfattningar i ”icke Big 4” och se om det finns skillnader i hur oberoendet uppfattas. Likaså består denna studie av klienter från mindre och mellanstora aktiebolag, det vore även intressant att göra en studie med klienter från större aktiebolag för att se om det finns några skillnader kring uppfattningarna.

Ytterligare ett förslag till fortsatt forskning är att genomföra en studie liknande denna, en kvalitativ jämförande studie där forskaren matchar revisorernas resonemang med deras respektive klienters resonemang kring oberoende kontra beroende, här vore det även intressant att ta in aktieägarnas synpunkter och koppla studien till intressentteorin. Något att ha i åtanke är att det eventuellt kan bli svårt att göra ett sådant strategiskt urval då det kan vara svårt att få möjlighet att intervjua just den specifika aktieägaren och revisorn till klienten.

Referenslista

- Alberoni, F. (1987). *Vänskap*. Göteborg: Bokförlaget Korpen
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok* (1uppl.). Stockholm
Liber AB
- Andersson, P-O. (2005). Revisorerna tillför företagsekonomisk kompetens – behåll
revisionsplikten. *Balans*, 31, (4), 33-34.
- Andersson, S. (1979). *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Bokförlaget Korpen
- Aschforth, B., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of
Management*, 14(1), 20-39
- Baker, C. (2012). Social identity theory and biblical interpretation. *Biblical Theology Bulletin*,
42(3), 129-138.
- Bamber, E., & Iyer, V. (2007). Auditors Identification with their clients and its effect on
Auditors objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.
- Bazerman, M. H., G. F. Loewenstein, and D. A. Moore. (2002). Why god accountants do bad
audits. *Harvard Business Review* 80(11): 96-102.
- Becker, H. (2008). *Tricks of the trade- Yrkesknep för samhällsvetare*. Malmö: Liber AB
- Bell, J. (2005). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Bryman , A. (2011). *Samhällsvetenskapliga Metoder*. Upl 2. Malmö: Liber A.B.
- Brante, T. (2009). Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner. *Vetenskap
för profession*, 15-34.
- Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing:
An explorative study. *Journal Of international Accounting, Auditing, Taxation*, 22(1), 57.
- Broberg, P., Umans, T. Skog, P., and Theodorsson, E. (2014) Auditors' professional and
organizational identities and perceived commercialization in auditing firm. Presented at the
37th Annual Meeting of European Accounting Association, Tallinn, Estonia.

Brown, R. (2000). Social Identity Theory: Past Achievements, current problems and future challenges. *European Journal of Social Psychology*, 30(6), 745-778.

Brännström, D. (2012). *Ingen är oberoende*. Hämtat från <http://danbrannstrom.se/ingen-ar-oberoende/> den 21 maj 2015.

Brännström, D. (2005). Revisorn gör stor nytta – även i små bolag!. *Balans*, 31, (4), 35-36

Carlsson, B. (1991). *Kvalitativa forskningsmetoder*. Falköping: Almqvist & Wiksell Förlag.

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

Cassar, G. (2011). Discussion of The Value of Financial Statement Verification in Debt

Financing: Evidence from Private U.S. Firms. *Journal of Accounting Research*, 49(2): 507-528.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen- En oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santerus Förlag

Crockett, M., & Jahangir Ali, M. (2015), "Auditor independence and accounting conservatism", *International Journal of Accounting & Information Management*, 23(1): 80-104

Dahlin-Ivanoff, S. (2011). I Ahrne, G; Svensson, P Handbok i kvalitativa metoder. Malmö: Liber AB.

Daniels, B., & Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 78-82.

DeAngelo.(1981). Auditor independence, "low-balling" and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economic*, 3(2), 113-127.

Deegan, C. (2002) The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-31

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory* (2. European ed.). Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur.
- Di. (den 17 Februari 2015). Råvarujätte pekas ut som ny Enron. *Dagens Industri*.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende- Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, Dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag AB
- Dopuch, N., King, R & Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact: An Experiment investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79-114.
- Egidius, H. (2011). *Etik och profession: I en tid av ökande privatisering och myndighetskontroll*. Stockholm: Natur & Kultur Akademisk.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- FAR. (September 2011). *FAR*. Hämtat från Analysmodellen för prövning av revisorernas Opartiskhet och självständighet: https://www.far.se/PageFiles/7025/VAGLEDNING_TILL_ANALYSMODELLEN_SEP_2011.PDF/ den 13 Maj 2015.
- FAR. (Januari 2012a). *FAR*. Hämtat från EtikR 1 Yrkesetiska regler: https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKRO1_JAN_2012.PDF/ den 13 Maj 2015.
- FAR. (December 2012b). *EtikU 13 Revisorrotation*. Hämtat från FAR: https://www.far.se/PageFiles/7025/EtikU13_dec2012.pdf/ den 13 Maj 2015.
- FAR. (2013a). *FAR*. Hämtat från God revisionsred: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll-ykesroll/Revisor/Revision-andra-bestyckandeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/God-revisionsred/> den 13 Maj 2015.
- FAR. (2013b). *FAR*. Hämtat från Redovisningskonsult: <http://www.far.se/Branschen/Roller/Redovisningskonsult/> den 13 Maj 2015.
- Grant Thornton. (2015). *Vår revision skapar trygghet för dig som företagare*. Hämtat från Grant Thornton: <http://www.grantthornton.se/Tjanster/Revision/> den 13 Maj 2015.
- Hanlon, G. (1996). "Casino Capitalism" and the rise of the "commercialised" service class-

- An examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 339-363.
- Hodges, S., and Young, L. (2009). Unconsciously competent: academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1): 36-49.
- Hope, O. K., & Langli, J. C. (2010) Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 85(2), ss. 573-605.
- Hoyle, J. (1978). Mandatory auditing rotation: the arguments and an alternative. *Journal of Accountancy*, 145(5), 69-78.
- Hyldgaard, K. (2008). *Vetenskapsteori- En grundbok för pedagogiska ämnen*. Stockholm: Liber AB.
- ICAEW (2015) *Agency Theory & The Role of Audit* . Hämtat från:
<https://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/audit%20and%20assurance/audit%20quality/audit%20quality%20forum/agency%20theory%20and%20the%20role%20of%20audit.ashx/> den 29 oktober 2015.
- IFAC. (den 30 Maj 2013). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. Hämtat från: <http://wwwi.fac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants/> den 13 Maj 2015.
- Jackson, A., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation an audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437.
- Jenkins, D., & Vermeer, T. (2013). Audit firm rotation and audit quality: Evidence from academic research. *Accounting Research Journal*, 26(1), 75-84.
- Jenkins, J. G., & Krawczyk, K. (2001). The influence of nonaudit services on perceptions of auditor independence. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 17(3), 73-78.
- Johnstone, K. M., M. H. Sutton, T. D. Warfield. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons* 15(1): 1-18.

Kinney Jr, W. R. (1999). Auditor independence: A burdensome constraint or core value?.

Accounting Horizons, 13(1), 69-75.

Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *Accounting Review*, 60(2), 202-211.

Knechel, W.R., Niemi, L., & Sundgren, S. (2008). Determinants of auditor choice: Evidence from a small client market. *International Journal of Auditing*, 12, (1), 65-88.

Kvale, S. (1995). The Social Construction of Validity. *Qualitative Inquiry*, 1(1), 19-40.

Lamber, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of accounting and economics*. 32(1), 3-87.

Mateng, C. (den 19 Januari 2015). *Balans*. Hämtat från

<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/kvalitet-och-fortroende/> den 13 Maj 2015.

McKinley, W., Ponemon, L., & Schick, A. (1996). Auditors perceptions of client firms: the stigma of decline and the stigma of growth. *Accounting Organ Soc*, 21(2-3), 193-213.

Menon, L., & Williams, D. (1994). The insurance hypothesis and market prices. *The Accounting Review*, 69, (2), 327-342.

Minnis, M. (2011). The Value of Financial Statement Verification in Debt Financing: Evidence from Private U.S. Firms, *Journal of Accounting Research*, 49(2): 457-506

Morrison, M. (2004). Rush to judgment: The lynching of Arthur Andersen & co. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 335-375.

Munck, J. (2011). *Sveriges Rikes Lag*. Stockholm: Norstedt Juridik AB.

Patel, R., & Davidsson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder- Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

- PWC. (2015). *Nyttan med revision*. Hämtat från: <http://www.pwc.se/sv/revision/nyttan-med-revision-mindre-medelstora.jhtml/> den 13 Maj 2015.
- Sandberg, J. (2000). Understanding human competence at work: An interpretative approach. *Academy of Management Journal*, 43, (1), 9-25.
- SCA Årsredovisning 2013 (2013). *SCA*. Hämtat från: <http://www.scribd.com/doc/214411386/SCAs-%A5rsredovisning-2013/> den 13 Maj 2015.
- Senkow, D.W., Rennie, M.D., Rennie, R.D., & Wong, J.W. (2001). The audit retention decision in the face of deregulation: Evidence from large Canadian corporations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, (2), 101-113.
- Shapiro, S. (2005). Agency theory. *Annual Review of sociology*, 31(1), 263-284.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *Accounting Review*, 56(4), 785-800
- Silverman, D. (2010). *En mycket kortfattad, ganska intressant och någorlunda billig bok om kvalitativ forskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Silverman, D (2006) *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analyzing Talk, Text and Interaction*, 3:e utg. Thousand Oaks, CA:Sage
- Simunic, D. (1984). Auditing, consulting and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 679-702.
- Sori, Z. M., Karbhari, Y., and Mohamad, S. (2010). Commercialization of accounting profession: The case of non-audit services. *International Journal of Economics and Management*, 4 (2): 212-242.
- Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och oberoende* (avhandling för doktorsexamen, Umeå universitet, 2008).

- Svanström, T., & Sundgren, S. (2012). The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing*, 16(1), 54-78.
- SvD. (den 18 Januari 2015). Saftig nota för SCA:s affärsflyg. *Svenska Dagbladet*.
- Svensson, P., & Starrin, B. (1996). *Kvalitativa studier i teori och praktik*. Lund: Studentlitteratur.
- Tajfel, H. (1982). Social psychology of intergroup relations. *Annual Reviews Psychology*, 33, 331-39.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015), Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1): 101-121.
- Tebelius, U. (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*, Lund: Studentlitteratur
- Wallman, S. M. (1996). The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10(4), 76-79.
- Wennerberg, I. (2003). Han tvivlar på analysmodellen. *Balans*, (8-9), 30-33.
- Wines, G. (2011). Auditor independence- Shared meaning between the demand and supply side of the audit services market? *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 5-40.
- Zhang, Y., Hay, D., & Holm, C. (2014). *Non-Audit Services and Auditor Independence: Norwegian Evidence*. Auckland and Aarhus: University of Auckland and Aarhus University.
- Åsberg, R. (2001). *Ontologi, Epistemologi och metodologi- En kritisk genomgång av vissa grundläggande vetenskapsteoretiska begrepp och ansatser*. Göteborg: Göteborg Universitet, Institutionen för pedagogik och didaktik.

Bilaga 1: Kriterier för en profession enligt Brante (2009)

1. Man ska i sin yrkesroll använda sig av färdigheter som är grundade i teoretisk kunskap.
2. Man har utbildat och tränat sig i dessa färdigheter.
3. Dessa professionella kompetenser garanteras genom universitetsexamen.
4. Det ska finnas en handlingsetik som garanterar yrkesintegriteten.
5. Yrkesrollen ska utföra tjänster för det allmänna bästa.
6. Ska finnas en yrkessammanslutning som organiserar medlemmarna.
7. Medlemmarna i organisationen ska ha en känsla av samhörighet och dela gemensamma värderingar.
8. Inom den specifika professionen finns det ett gemensamt språk, som utomstående endast delvis förstår.
9. Professioner utvecklar och skapar nästa generation genom urval av nya yrkesverksamma.

Bilaga 2: Presentation av respondenter

Revisorer

Revisor	Antal år som revisor	Auktoriserad/Godkänd	Bolag
A 32	30	Godkänd	Medelstor byrå ²
B 52	33	Godkänd	Liten byrå ¹
C 45	14	Auktoriserad	Medelstor byrå
B48	6	Auktoriserad	Medelstor byrå
E53	17	Auktoriserad	Liten byrå

¹ Liten revisionsbyrå klassas i denna studie som att det finns färre än 30 stycken anställda och byrån har sitt säte i endast en stad i Sverige.

² Medelstor revisionsbyrå klassas i denna studie som att det finns fler än 30 stycken anställda och byrån finns i flera städer i Sverige.

Klienter

Klient	Position på företaget	Revisionsplikt/Frivillig	Typ av AB
A46	Ekonomiassistent	Revisionsplikt	Mellan ⁴
B37	Admin/Ekonomiansv.	Revisionsplikt	Mellan
C33	CFO	Frivillig	Litet ³
D54	Ägare	Frivillig	Litet
E47	Ekonomichef	Revisionsplikt	Stort ⁵
F35	Ekonom/Personaladm.	Revisionsplikt	Stort

³ Litet AB innebär i denna studie att företaget har mindre än 50 stycken anställda

⁴ Mellanstort AB innebär i denna studie att företaget har 50-100 stycken anställda

⁵ Stort AB innebär i denna studie att företaget har mer än 100 stycken anställda.

Bilaga 3: Intervjuguide klient

Frågor till klienten

Grundfrågor

- Position på företaget?
- Hur många års erfarenhet har du av din nuvarande position?
- Uppfyller ni kravet att enligt lag att behöva ha revisor?
- Anlitar ni revisorn som konsult?

Frågor

- Hur många år har ni använt er av den sittande revisorn?
- Vet ni vilken sorts rådgivning som ingår i revisionen?
- Har ni använt er av rådgivning utöver revisionsrådgivningen?
- Vad anser ni att nyttan med en revisor är för just ert företag?
- Vem anser du är beroende av vem. Du av revisorn eller revisorn av dig?
- Brukar ni bjuda er revisor på middag i samband med revision eller konsultation?
- Har ni blivit inbjudna av ert revisionsbolag att delta i något event? Vad har detta varit för typ av event?
- Uppskattningsvis, hur stor del av era revisionskostnader står för konsultation som inte är i direkt anslutning till revisionen?
- Känner du till att revisorn måste testa sitt oberoende i förhållande till er som klient?
- Revisorns största tillgång som de har att sälja är att agera som en oberoende tredje part. Vad tänker du när man talar om ”revisorns oberoende”?
- Har ni någon personlig kontakt till din revisor utanför arbetslivet?

Bilaga 4: Intervjuguide revisor

Frågor till revisorn

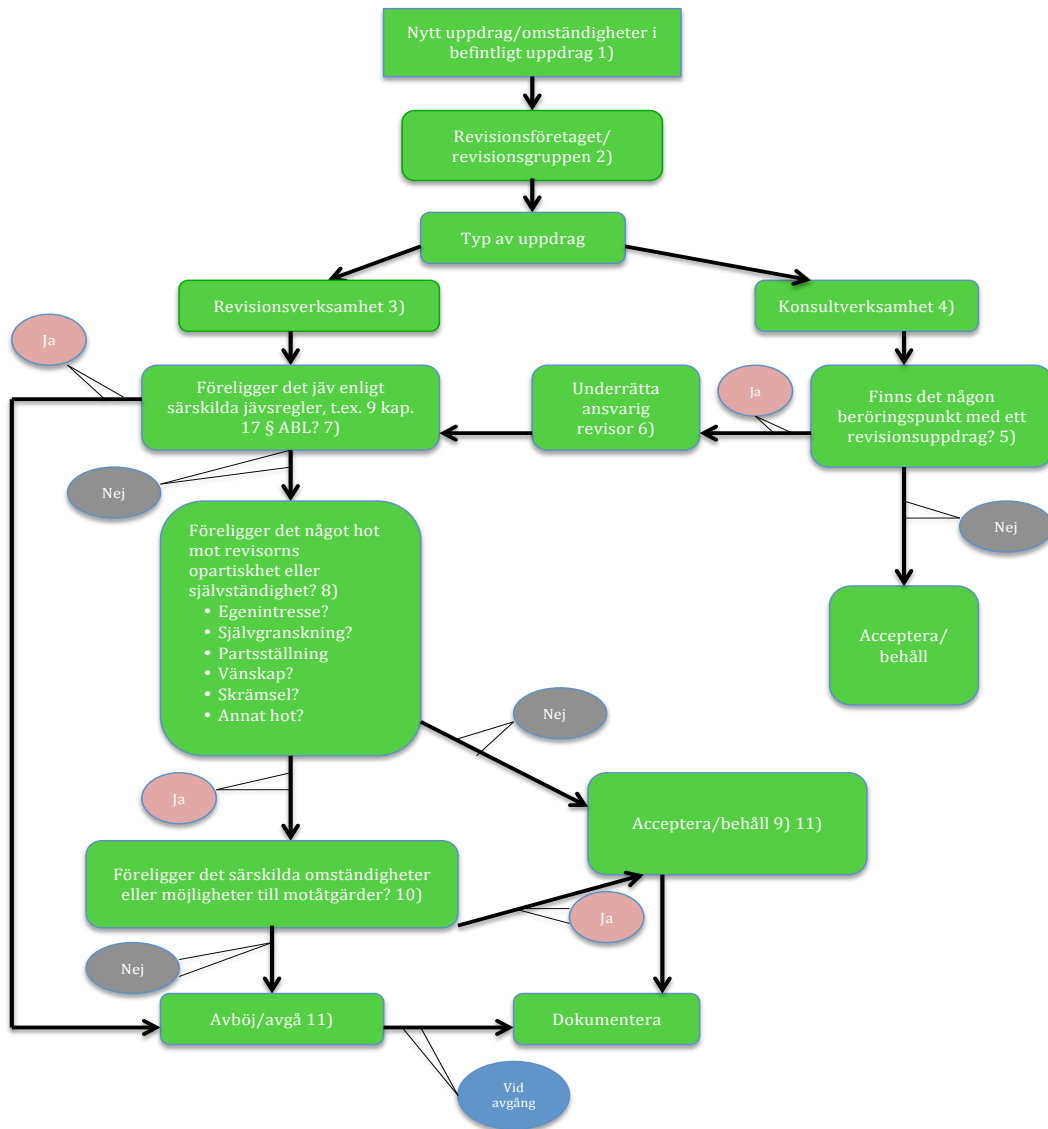
Grundfrågor

- Titel?
- År i nuvarande position?
- Bolag?

Frågor

- Oberoendefrågan hos revisorer är en ständigt omdiskuterad fråga. Vad tänker du på när man pratar om just revisorns oberoende?
- Anser du att det är ett stort problem i branschen?
- Tror du att det finns någon skillnad om hur oberoendet uppfattas mellan stora och små revisionsbolag?
- Sen ett antal år tillbaka så ändrades lagen som reglerar vilka företag som krävdes inneha revisor. Nu behöver revisionsbranschen sälja in nyttan med revision och även sälja tilläggstjänster. Hur ser du på det?
- Har detta lett till att ni på ett annat sätt har blivit beroende av att sälja för att inte tappa marknadsandelar?
- Vem är beroende av vem. Du av klienten eller klienten av dig?
- När ni testar ert oberoende, använder ni FARs analysmodell?
- Anser ni att en långvarig klientrelation leder till en form av vänskap som skulle kunna rubba din objektivitet? Varför?
- Vad tycker du om att revisorrotation används i noterade bolag?
- Anser du att det kan förhindra en jävsituation?
- Bör revisorrotation även bli obligatoriskt i onoterade bolag?
- Har ni någon gång känt att ditt oberoende har varit i fara? I vilken situation?

Bilaga 5: Analysmodellens flödesschema



Bilaga 6: Transkribering av intervju med Revisor B

Intervju med revisor B

Intervjun ägde rum i ett konferensrum i anslutning till Revisor B's kontor

Grundfrågor

Titel: Godkänd revisor

År i nuvarande position? Godkänd revisor sedan 1982.

Bolag: Ej ett av "Big 4"

*Presentation av oss, arbetet och grundfrågor avklarades innan bandningen påbörjades.

Frågor

I: Oberoendefrågan hos revisorer är en ständigt omdiskuterad fråga. Vad tänker du på när man pratar om just revisorns oberoende?

R: Att man ska vara oberoende, att man inte ska ha några knytningar till kunden eller någon annan som gör att man inte kan göra revisionen enligt ISA.

I: Vad tror du allmänheten tänker på när man säger "revisorns oberoende"?

R: Jadu!.. det beror på vilken bakgrundskunskap "allmänheten" har?!

I: Nu syftar vi på en vanlig Svensson utan akademisk bakgrund.

R: De kan man fråga sig. Nä men jag tror att för allmänheten handlar det om att revisorn är en person som inte har några relationer till företaget man granskar, alltså mer än en yrkesmässig relation. Det är viktigt att revisorn inte har några ekonomiska intressen till klientens verksamhet. Det kan jag tänka mig att allmänheten tänker angående "revisorns oberoende".

I: Anser du att oberoendet är ett stort problem i branschen?

R: Nej, egentligen inte. Jag tror inte det faktiskt. Jag tror alla är så medvetna om det så att man avstår om det skulle vara ett problem. Problemet med det är ju också egentligen att man, det är ju omvärldens syn på en som avgör om man är oberoende eller inte. I värsta fall skulle det kunna vara en situation där man tror att man är oberoende, men att någon annan ser en knytning

som man inte förstår. Det skulle kunna vara att man är revisor i olika företag, inom samma bransch eller vad det nu skulle kunna vara för något. Men det är nästan omöjligt att täcka in sådant.

I: Du tänker på faktiskt och synligt oberoende då eller?

R: Haha... Vilka ord ni slänger er med! Hur tänker du då?

I: ja alltså att du upplever dig själv som oberoende men att omvärlden inte ser dig som oberoende.

R: Ja jo det är nog vanligt att det är på det viset.

I: Tror du det finns någon skillnad om hur oberoendet uppfattas mellan stora och små revisionsbolag?

R: (Funderar)... Nej, det tror jag inte. Alltså regelverket är ju likadant. Sen kan man ju fundera över de omdebatterade jaktresorna, naturligtvis. Men alltså regelverket är ju detsamma, det spelar ingen roll om det är stort eller smått.

I: Du tänker på SCA eller?

R: Ja precis. Man kan ju börja fundera på hur det funkar på de stora byråerna när sånt förekommer. Men här på XX har vi inte såna resurser så att något sånt ens skulle kunna vara möjligt.

I: Upplever du att det förekommer oberoendeskalder ofta inom branschen?

R: Nej det skulle jag inte vilja påstå. Men när någon får upp en liten fisk så är det någon som vill håva upp hela nätet. Hehe... om ni förstår vad jag menar?

I: Haha... jo det kan ju vara så.

I: Sen ett antal år tillbaka så ändrades ju lagen som reglerar vilka företag som krävdes inneha revisor. Nu behöver revisionsbranschen sälja in nyttan med revision och även sälja tilläggstjänster. Hur ser du på det?

R: Det är inte så stor skillnad faktiskt gentemot så som det var tidigare. Eeh... alltså jobbar man med småföretag så är man väl ofta de man vänder sig till vid problem.. eeh för att få lite input eller så. Revisionsbranschens problem kan ju bli lite att man, de som startar nu utan att ha

revisor, man får ingen kontakt med dem. Vilket innebär att det är inte på automatik en kund. Vilket det var innan när man hjälpte till att bilda bolaget och så valdes det en revisor och så blev det en naturlig kontakt. Ett av problem nu med det är att, alltså regelverket säger att när man har uppfyllt två av tre av de här gränserna så ska man välja revisor och det finns ingen som bevakar det här. Utan det är marknaden som skall hålla koll på det så att säga. Men det slås ju inte ned en slägga att ”från och med nu ska du ha revisor” utan det kan rulla på utan. Därför kan man ju undra hur det kommer att bli med tiden. Det är ju som gjort för kriminell verksamhet om man säger så. Sen om det dyker upp och blir ett problem kommer väl det att hända någonting men idag är det ingen som har den kontrollen, vilket egentligen borde ligga på Bolagsverket. Men de bryr sig inte, de registrerar bara. Ursäkta vad var frågan? Hehe

I: Hur du ser du på att revisionsfirmorna även säljer tilläggstjänster.

R: Revisionsbyråer är ju affärsdrivande de också, så det är ju klart att alla vill ju sälja tilläggstjänster.

I: Menar du att det inte finns någon som kontrollera att bolagen anlitar en revisor när de uppfyller kraven som enligt lag säger att de ska ha en revisor?

R: Ja precis. Jag anser att det skulle ligga på bolagsverket, men det enda som gäller här är någon form av självgranskning. Hade jag varit er så hade jag ringt och pratat med bolagsverket.

I: Okej! Tack för tipset. Det ska vi absolut göra, detta visste vi inte.

R: Vill ni ha mer kaffe?

I: Nej tack. Vi har bara några frågor kvar här.

R: Okej. Men annars är det bara att säga till.

I: Okej! Nästa fråga, Har detta lett till att ni på ett annat sätt har blivit beroende av att sälja för att inte tappa marknadsandelar?

Nej, det är ingen skillnad. Det omedelbara tappet med att folk avstår revision innebär inte så mycket. För att ofta är det ju ett aktiebolag som man har kontakt med så då köper de ju egentligen bokslutet, upprättandet av årsredovisning, deklARATION och sådant. Så ekonomiskt innebär det inte så mycket. Problemet tror jag, blir ju på längre sikt, att man inte får kontakt med de här redan från början vilket gör ju att, även de som växer har man ju ingen automatiskt kontakt med så att säga.

I: Menar du att ni inte får kontakt med de nystartade bolagen då?

R: Precis

I: Vem anser du är beroende av vem? Du av klienten eller klienten av dig?

R: Ja, det är ju båda och egentligen. För klienten, om man är tvungen att ha revision så har man ju inget att välja på, då måste man ha revisor. Och då är det inte mig utan revisor som sådan. Ehm... vi är ju beroende av klienten för att de är de som betalar våra löner. Sen får man ju definiera vad man menar med en klient för det är ju stämman som utser revisorn, det är ju inte bolaget, det är ju stämman, aktieägarna som utser revisorn. Man håller ju på oberoendet där för det är ju aktieägarna som utser revisorn, sen ska man ju granska uppdraget med ju. Men det är kunden som ska betala, eller bolaget.

I: När ni testar ert oberoende, använder ni då FAR's analysmodell?

R: Ja det är det. Men vi har omarbetat den till ett eget dokument. Far har inga direkta blanketter som man får utan dessa skapar varje företag själva.

I: Tittar ni på den inför varje uppdrag?

R: Ja, vi har som princip att vi försöker göra det inför varje uppdrag, varje år.

I: Försöker?

I: Fel ordval av mig. Jo vi testar vårt oberoende inför varje nytt uppdrag.

I: Anser du att en långvarig klientrelation leder till en form av vänskap som skulle kunna rubba din objektivitet?

R: Personligen tycker jag inte det för jag försöker hålla mig ifrån det. Men det går ju klart en skiljelinje där. Skulle man börja träffas på fritiden och åka på semester tillsammans och sådant, då har man gått över gränsen. Däremot upplever jag inte det som ett problem.

I: Vad tycker du om att revisorsrotation används i noterade bolag?

R: Jag tänker, har jag någon uppfattning om det. Men det har jag kanske. Jag tror det är rätt bra faktiskt.

I: Anser du att det kan förhindra en jävsituation?

R: Nu är man lite präglad av jaktresorna igen, tyvärr, så svaret är ja.

I: Bör revisorsrotation bli obligatoriskt i onoterade bolag också?

R: Jag tror det blir en fördyrning för kunderna, så jag tror inte det är bra. Då kan man ju släppa den tanken med oberoende om jag säger först att det funkar som det gör idag, då är det inte något problem. Utan skulle man ha rotation då, så det är någon ny som ska sätta sig in i detta redan från början men har inte med sig historisk kunskap, vilket innebär att revisionen borde bli dyrare.

I: Har du någon gång känt att ditt oberoende har varit i fara?

R: Det har säkert hänt. Någon gång har jag tvingats avgå. Alltså ett problem som kan uppstå är ju om kunden inte betalar, det händer ju. Och då är man ju inte beroende för att man har någon kontakt eller för att man känner varandra så utan, där måste man vara vaksam, men det är inte ofta det händer faktiskt.

I: Så du har aldrig behövt avgå för att ditt oberoende har fallit inom ramen för FAR's analysmodell? Om du förstår vad jag menar?

R: Nej det kan jag inte komma ihåg att jag har gjort.

I: Det var alla frågor vi hade. Tack för att du tog dig tid att ställa upp på intervjun.

***Bandning avslutas**