



Högskolan  
Kristianstad

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

**Självständigt arbete (examensarbete), 15 hp, för  
Kandidatexamen i Ekonomi  
VT 2020  
Fakulteten för ekonomi**

## **Revisorns oberoende- Skillnad mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter?**

**Hanna Svensson & Hanna Thunberg**

# Abstract

## Author

Hanna Svensson and Hanna Thunberg

## Title

Auditor independence- difference between authorized auditors and auditor assistants?

## Supervisor

Torsten Andersson

## Co-examiner

Caroline Pontoppidan

## Examiner

Heléne Tjärnemo

## Abstract

Auditor independence is a constantly discussed and debated topic. New scandals continue to arise where the auditor's independence is questioned. The purpose of this study is to investigate whether there is a difference between the auditors' independent assessment depending on the auditor's professional title. The titles examined in this study is auditor assistants and authorized auditors. To investigate the purpose of the study, a qualitative method was used and semi-structured interviews were conducted with five auditors, of which three were authorized auditors and two auditor assistants.

The results of the study show that all respondents agreed that independence is important for building trust and that independence is a difficult question. This is because they all believed that differences existed between the different auditors' independent assessments and that the independence remains as a complex subject. Furthermore, differences emerged between the two different professional titles' arguments regarding different scenarios where they should decide whether there was a threat to their independence or not. What emerged was that the authorized auditors had a stricter view of the self-examination threat and the friendship threat, while the auditor assistants looked more strictly at the self-interest threat and independence in appearance.

The conclusions drawn from the study is that auditor assistants and authorized auditors use the analysis model in the same way, but the auditors' assistants fill in these while the authorized auditors control it. In addition, there were differences between the auditor assistants and the authorized auditors' arguments regarding different independence threats, which means that the study makes clear that the character trait, professional experience, influences the auditor's independence assessment.

## Keywords

Auditor independence, Authorized auditor, Auditor assistants, Agent theory, Independence in fact, Independence in mind, Independence threats, Auditor characteristics

# Sammanfattning

## Författare

Hanna Svensson och Hanna Thunberg

## Titel

Revisorns oberoende- skillnader mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter

## Engelsk titel

Auditor independence- difference between authorized auditors and auditor assistants?

## Handledare

Torsten Andersson

## Medbedömare

Caroline Pontoppidan

## Examinator

Heléne Tjärnemo

## Sammanfattning

Revisorns oberoende är ett ständigt diskuterat och debatterat ämne. Nya skandaler fortsätter att uppstå där revisorns oberoende ifrågasätts. Syftet med studien är att undersöka om det finns en skillnad mellan revisorers oberoendebedömning beroende på revisorns yrkestitel. Yrkestitlarna som har undersökts i denna studie är revisorsassistenter och auktoriserade revisorer. För undersökning av studiens syfte har en kvalitativ metod tillämpats och semistrukturerade intervjuer genomförts med fem revisorer varav tre auktoriserade revisorer och två revisorsassistenter.

Resultatet av studien visar att alla respondenter var eniga om att oberoendet är viktigt för att skapa förtroende för samt att oberoendet är en svårbedömd fråga. Detta eftersom de alla trodde att det förekommer skillnader mellan olika revisorers oberoendebedömningar och att oberoendet kvarstår som ett komplext ämne. Vidare framkom det skillnader mellan de två olika yrkestitlarnas resonemang kring olika scenarier där de skulle bedöma ifall det förelåg hot mot oberoendet eller inte. Det som framkom var att de auktoriserade revisorerna hade en striktare syn på självgranskningshotet samt vänskapshotet medan revisorsassistenterna såg striktare på egenintressehotet samt det synbara oberoendet.

Slutsatserna som dras av studien är att revisorsassistenter och auktoriserade revisorer använder sig av analysmodellen på samma sätt men det är revisorsassistenterna som fyller i dessa medan de auktoriserade revisorerna kontrollerar det. Ytterligare förekom skillnader mellan revisorsassistenter och auktoriserade revisorers resonemang kring olika oberoendehot vilket innebär att studien tydliggör att karaktärsdraget yrkeserfarenhet påverkar revisorns oberoendebedömning.

## Ämnesord

Revisorns oberoende, Auktoriserad revisor, Revisorsassistent, Agentteorin, Synbart oberoende, Faktiskt oberoende, Oberoendehot, Revisorers karaktärsdrag

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka vår handledare Torsten Andersson som gett oss hjälpsam feedback och varit till stor hjälp under arbetets gång genom att uppmuntra och hjälpt oss framåt. Vi vill även tacka Alina Liden som gett oss goda råd gällande den kvalitativa metoden och analysen. Vi vill också tacka för alla de bra lösningar som vi fått av samtliga lärare trots att uppsatsarbetet har skett mitt under COVID-19 pandemin.

Vidare vill vi även tacka de studentgrupper samt andra lärare som gett konstruktiv kritik gällande studien och språket vilket har hjälpt till att förbättra uppsatsen.

Fortsättningsvis vill vi också tacka våra familjer som hjälpt oss med det vardagliga livet under de stressigaste perioderna. Slutligen vill vi även tacka varandra som genom hela arbetet engagerat oss och hjälpts åt att ständigt driva studien vidare och till sist i mål.

Hjärtligt tack!

Kristianstad, 29 maj 2020

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	1
1.1. Bakgrund	1
1.2. Problematisering	3
1.3. Syfte	5
1.4. Frågeställning	5
<b>2. Litteraturgenomgång</b>	6
2.1. Aktuell lagstiftning	6
2.1.1. Revisionslagen (1999:1079)	6
2.1.2. Revisorslagen (2001:883)	7
2.1.3. Fall bedömda av revisorsinspektionen	7
2.1.3.1. Fall 1	7
2.1.3.2. Fall 2	8
2.2. Teorianvändning	9
2.3. Agentteorin	10
2.4. Analysmodellen	11
2.4.1. Egenintressehotet	15
2.4.2. Självgranskningshotet	15
2.4.3. Partställningshotet	16
2.4.4. Vänskapshotet	16
2.4.5. Skrämselhotet och Generalklausulen	16
2.4.6. Omständigheter och Motåtgärder	16
2.5. Revisorns oberoende	17
2.5.1. Faktiskt oberoende	18
2.5.2. Synbart oberoende	18
2.6. Revisorns karaktärsdrag	19
2.7. Undersökningsmodell	20
<b>3. Metod</b>	22
3.1. Vetenskaplig metod	22
3.2. Empirisk metod	24
3.2.1. Undersökningens metod och design	24

3.2.2 Intervjuguide	25
3.2.3 Urval och genomförande	26
3.2.4 Etiska beaktande	28
3.2.5 Analysmetod	28
3.2.6 Validitet, reliabilitet och forskarens objektivitet	31
<b>4. Empiri</b>	<b>33</b>
4.1 Förtroende	33
4.2 Oberoendebedömningen	34
4.3 Oberoendehot	39
4.3.1 Egenintressehotet (Scenario 1)	40
4.3.2 Självgranskningshotet (Scenario 2)	42
4.3.3 Vänskapshotet (Scenario 3)	44
4.4 Faktiskt oberoende	46
4.5 Synbart oberoende	48
4.6 Revisorns karaktärsdrag	51
<b>5. Analys</b>	<b>55</b>
5.1 Förtroende	55
5.2 Oberoendebedömningen	56
5.3 Oberoendehot	57
5.3.1 Egenintressehotet (Scenario 1)	58
5.3.2 Självgranskningshotet (Scenario 2)	59
5.3.3 Vänskapshotet (Scenario 3)	60
5.4 Faktiskt oberoende	61
5.5 Synbart oberoende	62
5.6 Revisorns karaktärsdrag	64
5.7 Sammanfattning av analysen	65
<b>6. Slutsats</b>	<b>68</b>
6.1 Slutsatser	68
6.2 Begränsningar	70
6.3 Studiens bidrag	72
6.4 Förslag till framtida forskning	72
<b>Bilagor</b>	<b>81</b>
Bilaga 1: Begreppsförklaring	81

Bilaga 2: Deltagande i intervju	84
Bilaga 3: Intervjuguide	85
Bilaga 4: Samtyckesblankett	88

## **Figurförteckning**

Figur 1: Relationen mellan principal och agent samt revisorns roll enligt agentteorin (Eklöv, 2019, sida 63) .....	11
Figur 2: Flödesschema analysmodellen (FAR, 2016, sida 3).....	13
Figur 3: Undersökningsmodell för revisorns oberoende.....	20
Figur 4: Skillnader mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter, en översikt .....	66

## **Tabellförteckning**

Tabell 1: Information om genomförda intervjuer och respondenter.....	27
Tabell 2: Koder och teman .....	30

# 1. Inledning

Nedan introduceras en bakgrund till varför upprätthållandet av revisorns oberoende är viktigt för att revisorer ska kunna inge förtroende gentemot bolagen och dess intressenter. Senare redogörs för forskning kring revisorns karaktärsdrag och hur de kan ha en eventuell påverkan för revisorn och dess upprätthållande av oberoendet. Slutligen presenteras studiens syfte samt frågeställning.

## 1.1. Bakgrund

Revision är ett aktuellt ämne, inte minst med tanke på en rad olika revisionsskandaler som uppdagats genom åren. För att kunna fastställa att informationen i de olika finansiella rapporterna är sann krävs det att det finns en revisor som kan verifiera att det inte finns några väsentliga fel och att informationen speglar bolaget på ett rättvisande och sanningsenligt sätt (för ytterligare förklaring kring begreppen finansiella rapporter och väsentlighet se bilaga 1). Därmed har revisorsprofessionen växt fram i syfte att revisorer ska granska bolagens olika finansiella rapporter (Eklöv, 2019). Syftet är att säkerställa att den ekonomiska informationen är tillförlitlig och trovärdig för utomstående intressenter (FAR, u.å.a; Moberg, Valentin & Åkersten, 2014). För att informationen ska anses vara tillförlitlig samt trovärdig krävs att revisorn skaffar sig en egen välgrundad uppfattning och inte låter sig påverkas av någon. Detta benämns att revisorn ska vara oberoende (Eklöv, 2019).

Revisorns arbete fungerar även som en slags kvalitetssäkring. Enligt föreningen auktoriserade revisorer, FAR, (u.å.a) är revision en bestyrkandetjänst samt kvalitetsstämpel genom revisorns uttalanden och den minskade risken för väsentliga fel i årsredovisningar som följer av att ha en revisor (för ytterligare förklaring kring FAR se bilaga 1). Enligt Tepalagul och Lin (2014) är revisionskvalité något som påverkas av en rad olika faktorer. Något som påverkar revisionskvalitén är revisorns oberoende vilket innebär att om revisorerna inte förblir oberoende kommer de att vara mindre benägna att rapportera oegentligheter och därmed försämra revisionens kvalitet (Tepalagul *et al.*, 2014). Fortsättningsvis har revisorer olika titlar såsom auktoriserad revisor, godkänd revisor eller revisorsassistent. Titeln godkänd revisor har blivit ersatt med titeln auktoriserad revisor. En auktoriserad revisor har rätt att utföra lagstadgad revision, där intressenter i sin tur tar del av de finansiella rapporterna som den



auktoriserade revisorn bestyrker och skriver under. Även titeln godkänd revisor är en skyddad titel och har nästintill samma behörigheter och arbetsuppgifter som en auktoriserad revisor. Däremot kommer titeln godkänd revisor försvinna i framtiden då det idag enbart examineras auktoriserade revisorer (Revisorsinspektionen, u.å.a). I denna studie kommer godkända revisorer att likställas med samt benämnas auktoriserade revisorer eftersom de står under samma lag och bestämmelser. Båda är skyddade titlar samt båda har rätt att utföra lagstadgad revision och rätt att skriva på en revision. En revisorsassistent är nyanställd på revisionsbyrån och ska samla på sig erfarenhet i branschen. Enligt Glantz (2018, 7 november) slutar många revisorsassistenter innan de avlägger examen för att bli auktoriserade. De är under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor där syftet är att träna upp revisorsassistenter för att de senare ska avlägga revisorsexamen (FAR, u.å.b).

Revisorns oberoende har länge diskuterats samt undersökts i en rad olika studier samt sammanhang. Men definitionen av revisorns oberoende är fortfarande inte helt entydig. Enligt 20§ revisorslagen (SFS 2001:883) innebär revisorns oberoende att revisionen ska utföras med opartiskhet, självständighet samt objektivitet. Eklöv (2019) definierar revisorns oberoende genom att beskriva det som "förhållandet att icke vara beroende av någon" tillsammans med "frihet" och "självständighet". Diamant (2004) använder också ordet "självständighet" för att beskriva revisorns oberoende tillsammans med "opartiskhet" samt "objektivitet". Ettredge, Fuerherm, Guo och Li (2017) beskriver revisorns oberoende som något där revisorn ibland behöver ta en ställning som klienterna är emot, exempelvis att ge modifierade uttalanden. Detta stämmer överens med Kinney, Palmrose och Scholz (2004) beskrivning av oberoendet som är att revisorn vågar ifrågasätta eventuella felaktigheter i klientens finansiella rapporter. Det är däremot inte alltid enkelt för revisorn att upprätthålla oberoendet på grund av en del svårigheter som revisorn kan tänkas utsättas för. En svårighet kan tänkas uppstå redan vid uppdragets påbörjande när förhandling kring affärsmässiga frågor såsom ersättning och mandattid diskuteras med bolagsledningen. Här blir alltså revisorn ekonomiskt beroende av sina klientbolag, vilket kan innebära ett underläge för revisorn som vidare leder till svårigheter att uttrycka sin åsikt kring resultatavgörande frågor för klienten (Eklöv, 2019). Redan här kan alltså ett inbyggt oberoendeproblem i professionen konstateras.

Eftersom revisorns arbete fungerar som en kvalitetssäkring av bolagsledningens påståenden krävs det, som tidigare nämnts att revisorn är oberoende för att intressenterna ska kunna lita på de finansiella rapporterna. Synen på oberoendet har förändrats genom åren och är därför

enligt Carrington (2014) ett aktuellt ämne. Även Fjällborg (2019, 8 maj) beskriver att revisorns roll är ett aktuellt ämne eftersom det finns riskfyllda situationer där revisorn är jävig som idag förekommer inom revisionsbranschen och att det kan skada revisionen (för vidare förklaring av begreppet jäv se bilaga 1). Det finns en rad olika skandaler såsom Enronskandalen (2001) och Worldcom Skandalen (2002) som är de mest kända som uppkommit genom delvis ett bristande oberoende (Carrington, 2014). Enligt Carrington (2014) fick de stora skandalerna Enron och Worldcom förödande konsekvenser för både individer och samhället vilket medförde att USA stärkte deras lagstiftning genom *Sarbanes-Oxley act* i syfte att stärka oberoendet och för att reparera förtroendet för revisorer (för vidare förklaring av begreppet *Sarbanes-Oxley act* se bilaga 1). Det reglerades att revisorer skulle förstärka deras etik och moral samt ökad tillsyn över revisionsbyråernas arbete (Zhang, 2007). I Sverige har det uppkommit en liknande reglering där revisorsinspektionen utövar tillsyn över revisorer på liknande sätt som det görs utifrån *Sarbanes-Oxley act* regleringen. Sverige har även lagstiftning som reglerar revisorns arbete och oberoende för att förhindra oegentligheter och för att bibehålla intressenternas förtroende för revisorn (Carrington, 2014). Trots en ökad och striktare lagreglering kring oberoendet fortsätter skandaler såsom Enron att uppstå och medför därför ett fortsatt behov att undersöka revisorns oberoende ytterligare.

## 1.2 Problematisering

Inom forskningsämnet revisorns oberoende finns det ett antal dilemman som det även har gjorts flertal tidigare studier kring. Ett dilemma gällande revisorns oberoende är icke-revisionstjänster. Frågan är ofta huruvida revisorer borde få erbjuda revisionstjänster och icke-revisionstjänster till samma klient eller inte. Kinney *et al.* (2004) beskriver att investerares förtroende för revisorn kan komma att minska ifall revisorn erbjuder icke-revisionstjänster till samma klient där revisorn också utför revisionstjänster eftersom icke-revisionstjänster ofta är det som revisorerna tjänar mer på vilket kan tänkas påverka deras oberoende. Enligt Craswell (2003) beror detta på misstankar om att revisorn inte kommer att rapportera överträdelser eller skriva en oren revisionsberättelse med rädslan hos revisorn att förlora en stor inkomstkälla som uppkommer från de utförda icke-revisionstjänsterna (för vidare förklaring av begreppet oren revisionsberättelse se bilaga 1). Craswell (2003) beskriver även detta dilemma som en risk för en intressekonflikt utifrån risken för att icke-revisionstjänsterna kommer att ha större betydelse för revisorn än själva granskningen. Enligt Koch, Weber och Wüstemann (2011) uppfattar regulatorerna dessa icke-revisionstjänster som det största hotet mot oberoendet,

alltså där revisorerna utför arbete i syfte att öka inkomsterna samt där revisorn har ett uppdrag från en stor klient som de inte vill förlora och därmed faller för klientens påtryckningar och tenderar att bli subjektiva i deras bedömning.

Ett annat dilemma gällande revisorns oberoende är att oberoendet kan tänkas bli hotat ifall klientens inflytande blir för stort (Li, 2010). Ifall revisorn har en viktig klient som inte vill förloras kan ett incitament att ge efter gentemot klienten skapas av risk för att annars förlora klienten, vilket ses som ett hot mot oberoendet (Tepalagul *et al.*, 2014). Detta är dock inte alltid fallet. Zhou och Zhu (2012) beskriver att efter en kris är oron hos revisorn för försämrat rykte samt rättstvister större än oron för att mista en viktig klient vilket motverkar hotet mot oberoendet. Ytterligare ett dilemma rådande revisorns oberoende är kring revisionsperioden vilket handlar om hur länge en revisor har haft samma klient. Det finns både studier som påvisar en positiv inverkan på revisionskvalitén samt de studier som påpekar en negativ inverkan för revisorns oberoende (Bell, Causholli & Knechel, 2015). Revisorns oberoende kan enligt Ball, Tyler och Wells (2015) tänkas påverkas av revisionsperiodens längd ifall det utvecklas en form av nära relation mellan revisorn och klienten, då kan denna relation leda till att revisorn blir mer benägen att agera till förmån för ledningen och därmed hotas oberoendet. Däremot kan revisionsperiodens längd ha en positiv påverkan för revisionskvalitén eftersom det kan leda till att revisorns förståelse för klientens verksamhet ökar (Tepalagul *et al.*, 2014).

Dessa dilemman gällande revisorns oberoende som beskrivits ovan har tidigare studerats på en del olika sätt. Något som ofta studerats är huruvida revisorns karaktärsdrag har någon påverkan på revisionskvalitén (Alissa, Capkun, Jeanjean & Suca, 2014; Du, Yin & Hou, 2018; Sundgren & Svanström, 2013; Yang, Liu & Mai, 2018; Ye, Cheng & Gao, 2014). Som beskrevs ovan har revisionskvalité en nära anknytning till revisorns oberoende eftersom oberoendet påverkar revisionskvalitén. Tidigare studier har gjorts med hjälp av till största del kvantitativa metoder där studierna har behandlat flera olika karaktärsdrag hos revisorn och några av dessa karaktärsdrag är ålder, kön, erfarenhet och utbildning (Alissa *et al.*, 2014; Sundgren *et al.*, 2013; Ye *et al.*, 2014). Det författarna har kommit fram till skiljer sig mellan de olika studierna och kommer att presenteras vidare senare i studien (se avsnitt 2.6). Duc, Yen, Thuy, Thien och Anh (2019) beskriver att det har forskats mycket kring revisorernas oberoende men att resultaten är inkonsekventa och varierar mycket utifrån ekonomin, sociala samt kulturella förutsättningar i olika land. Författarna menar dessutom att de olika länders

regleringar påverkar hur oberoendet dels bedöms och dels vilken syn som innehas på oberoendet (Duc *et al.*, 2019).

Ytterligare väcktes intresset för ämnet som undersöks utifrån inspiration av El Rehman och Saed (2019) som i sin studie undersöker skillnader mellan byråstorlek för revisorns upplevelse av hot mot oberoende där de finner indikationer på att andra faktorer än byråstorlek, såsom erfarenhet och ålder, kan ha en påverkan för revisorns upplevelse av hot mot oberoende. Även Forsell och Hedelin (2019) som undersökt revisorns oberoende utifrån ett klient och kundfokus har funnit indikationer på att revisorers koppling till oberoendet kan skilja sig åt mellan revisorsassistenter och revisorer med längre erfarenhet.

Det som inte har studerats tidigare i sådan utsträckning är kring huruvida revisorns karaktärsdrag påverkar revisorns oberoende. Vidare kommer denna studie att inrikta sig på endast ett karaktärsdrag hos revisorn, nämligen yrkeserfarenhet och undersöka ifall detta karaktärsdrag har någon påverkan på revisorns oberoende. Med yrkeserfarenhet menas här den erfarenhet revisorn samlat på sig inom yrket beroende på vilken titel revisorn innehar exempelvis på grund av att arbeta med olika arbetsuppgifter. Detta kommer att göras genom att med hjälp av en kvalitativ metod studera skillnader i revisorns oberoende mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter eftersom de besitter olika yrkeserfarenheter.

### 1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka ifall revisorns yrkeserfarenhet har en påverkan på revisorns oberoende samt ifall denna påverkan skiljer sig mellan auktoriserade revisorer samt revisorsassistenter.

### 1.4 Frågeställning

Finns det skillnader mellan auktoriserade revisorer samt revisorsassistenter oberoendebedömning samt hantering av oberoendehot?

## 2. Litteraturgenomgång

Nedan introduceras relevant teori och litteratur. Detta kommer först att ske med hjälp av en presentation av aktuell lagstiftning. Sedan görs en argumentation kring val av teorier, modeller och begrepp samt även en presentation av de valda teorierna vilka är agentteorin, analysmodellen, faktiskt och synbart oberoende samt revisorns karaktärsdrag. Slutligen kommer undersökningsmodellen för denna studie att presenteras samt förklaras.

### 2.1 Aktuell lagstiftning

Eftersom revisorns arbete är lagstiftat blir aktuella lagar relevanta för studiens genomförande. För att upprätthålla revisorns oberoende i praktiken finns det regleringar som inte är bindande men uppmuntras till att användas av alla länder inom Europeiska unionen (CEAOB, 2018). Regleringarna innebär att det finns begränsningar på provisionen från icke revisionsavgifter vilket innebär att ett tak för dessa icke revisionsavgifter beräknas för alla *public interest entities* (PIEs) som är större företag där en del krav ska vara uppfyllda (CEAOB, 2018; PWC, 2016). Däremot kan diskuteras huruvida regleringar där icke revisionstjänster begränsas förbättrar revisorns oberoende eller inte eftersom vissa icke revisionstjänster kan förbättra revisionskvaliteten (Castillo- Merino, Garcia- Blandon & Martinez- Blasco, 2019). Ytterligare finns tre lagar som reglerar revisorns arbete och således även deras oberoende och det är revisionslagen (1999:1079), aktiebolagslagen (2005:551) samt revisorslagen (2001:883). Det finns även föreskrifter som görs av revisorsinspektionen (för vidare förklaring kring revisorsinspektionen se bilaga 1).

#### 2.1.1 Revisionslagen (1999:1079)

Enligt 6 § RNL (SFS 1999:1079) ska revisorn utföra sitt uppdrag enligt god revisions sed. God revisions sed innefattar att följa tillämplig lag om revisionens utförande som innefattar oberoendet, för vidare förklaring kring god revisions sed se bilaga 1 (Revisorsinspektionen, u.å.b). Vidare tar 17 § RNL (SFS 1999:1079) upp situationer där revisorn blir jävig och presumeras förlora sitt oberoende precis som 9 kap. 17 § ABL (SFS 2005:551). Några av dessa jävsituationer uppstår enligt 9 kap. 17 § ABL (SFS 2005:551) när revisorn äger aktier, står i låneskuld eller är anställd i bolaget som revisionen utförs för.

### 2.1.2 Revisorslagen (2001:883)

Enligt 20 § RL (SFS 2001:883) ska revisorn vara “opartisk, självständig och objektiv” ifall detta går att ifrågasätta blir oberoendet påverkat. Enligt 21 § RL (SFS 2001:883) åligger det revisorn att pröva ifall det föreligger hot mot oberoendet, vilket görs enligt analysmodellen (se avsnitt 2.4). Ifall det föreligger något hot ska revisorn avsäga sig uppdraget enligt 21 § RL (SFS 2001:883). Det kallas presumptionsregeln vilket innebär att revisorn måste avsäga sig revisionsuppdraget om det föreligger förtroenderubbade omständigheter då det presumeras att revisorns oberoende är påverkat. Motåtgärder står även beskrivit i 21 § RL (SFS 2001:883) som kan göras för att upprätthålla oberoendet vilka beskrivs vidare senare i studien (se avsnitt 2.4).

### 2.1.3 Fall bedömda av revisorsinspektionen

Senare i studiens undersökning används dessutom två fall för att respondenterna ska få göra sin egen oberoendebedömning som revisorsinspektionen har bedömt. Dessa fall kommer att presenteras nedan. Ett av fallen bedömdes av det som var revisorsnämnden fram till och med 2017 men heter idag revisorsinspektionen (Skatteverket, 2017).

#### 2.1.3.1 Fall 1

I detta fall har revisorn enligt revisorsinspektionen (2017) ett revisionsuppdrag i en bolagsgrupp som består av ett holdingbolag och två dotterbolag samt två intressebolag (för vidare förklaring av begreppen se bilaga 1). På revisionsbyrån som revisorn är anställd på är även en skattekonsult anställd som arbetar på samma kontor som revisorn och denna person äger hälften av aktierna i holdingbolaget som ingår i bolagsgruppen (Revisorsinspektionen, 2017). Motåtgärder har inte gjorts.

Revisorsinspektionens bedömning (2017) löd att skattekonsulten ingår i revisorns nätverk och äger hälften av aktierna i holdingbolaget vilket ger han ett direkt ekonomiskt intresse i holdingbolaget och ett indirekt ekonomiskt intresse i resterande bolag i bolagsgruppen (för vidare förklaring av vad som menas med nätverk se bilaga 1). Dessa omständigheter utgjorde enligt revisorsinspektionens mening ett sådant egenintressehot som kunde rubba förtroendet för revisorns oberoende (Revisorsinspektionen, 2017). På grund av detta egenintressehot förelåg en presumtion för att revisorn inte kunde åta sig eller kvarstå som revisor i de aktuella uppdragen enligt 21 § RL (SFS 2001:883). Vidare ansåg inte revisorsinspektionen (2017) att

det fanns särskilda omständigheter som gjorde att revisorns oberoende inte anses hotat och inte heller har några motåtgärder gjorts. Sammanfattningsvis bedömde revisorsinspektionen (2017) att revisorn förlorar sitt oberoende ifall denne kvarstår som revisor i bolagsgruppen. Genom att kvarstå som revisor har han inte fullföljt sina skyldigheter och ska därför tilldelas en disciplinåtgärd (Revisorsinspektionen, 2017). Eftersom han varit revisor i ett antal år har revisorn allvarligt överträtt lagen och ska därför få en varning enligt 32 § RNL (SFS 1999:1079).

#### 2.1.3.2 Fall 2

Bakgrunden till detta fall är att en huvudansvarig revisor för en stor koncern deltog på fyra tre-dagars seminarium där gratis jakt på revisionsklientens mark ägt rum (Revisorsinspektionen, 2016). Revisorn fick dessutom gratis mat och logi. Under dagarna hade dessutom seminarium hållits där den tilltalade ansåg det viktigt att vara med då viktiga saker för revisionen diskuterats (Revisorsinspektionen, 2016). Dessutom var revisorns närvaro efterfrågad av klienten. Fallets fråga var ifall gästfriheten med gratis jakt, mat och logi har gjort att oberoendet blivit påverkat. Motåtgärder gjordes i form av att när beslutet togs gjordes en noggrann oberoendeprövning där revisorn frågade klientbolagets jurister samt revisionsbyråns VD om vägledning (Revisorsinspektionen, 2016). Dessutom hade revisionsbyrån ett kontroll- och kvalitetssäkringssystem där oberoendet prövas. Den tilltalade menade dessutom att jakten var av mindre värde i förhållande till dennes närvaro på seminarierna och även i förhållande till revisionsuppdraget i sin helhet (Revisorsinspektionen, 2016).

Revisorsinspektionen, som vid bedömningen av detta fall var dåvarande revisorsnämnden, ansåg att denna typ av gåvor och gästfrihet är ett hot mot oberoendet då värdet på jakt, kost och logi inte ansågs vara obetydligt och inte heller av ringa värde (Revisorsinspektionen, 2016). Vidare ansågs det synbara oberoendet vara hotat eftersom utomstående som betraktar detta måste anse att det är ett attraktivt och förmånligt erbjudande att få delta i jaktpassen och få fri kost och logi. Trots motåtgärd i form av oberoendeprövning finner revisorsinspektionen att opartiskheten och självständigheten har äventyrats (Revisorsinspektionen, 2016). Sammanfattningsvis bedömer revisorsinspektionen att jaktdeltagandet och fri kost och logi inte är obetydligt för oberoendet och därmed är det rubbat. Revisorn har åsidosatt sina plikter och får därför en disciplinåtgärd som blev en varning enligt 32 § 2 st. RL (SFS 2001:883), som tilldelades av revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2016).

## 2.2 Teorianvändning

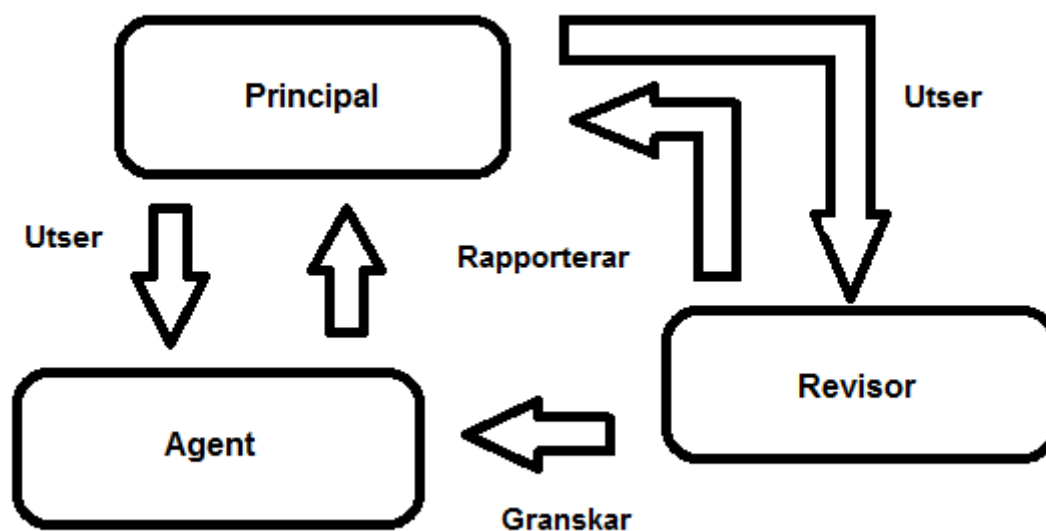
Det finns många olika teorier som förklarar revision och dess roll i samhället. Några av dessa är agentteorin, intressentteorin samt förvaltningsteorin. I agentteorin beskrivs revisorns roll som en slags kontrollerande funktion som syftar till att samspelet mellan ägare och bolagsledningen ska fungera (Eklöv, 2019). Detta förutsätter att ägarna har förtroende för revisorn. Intressentteorin fokuserar istället på att inkludera alla bolagets intressenter istället för endast ägarna (Eklöv, 2019). Revisorns roll i denna teori har alltså mer fokus på allmänintresset. Den tredje nämnda teorin som heter förvaltningsteorin, har en helt annan utgångspunkt än agentteorin eftersom enligt denna teori kan ägarnas och bolagsledningens intressen vara gemensamma hellre än olika som i agentteorin (Eklöv, 2019). Då intressentteorin och förvaltningsteorin inte anses vara relevanta i detta sammanhang kommer denna studie enbart att bygga på agentteorin. Anledningen till att agentteorin väljs är eftersom den fokuserar mer på revisorns roll och dess oberoende än intressentteorin som fokuserar mer på bolaget och dess intressenters lika värde. Ytterligare är även agentteorin fördelaktigare för denna studie eftersom den mer fokuserar på revisorns roll som granskare hellre än som rådgivare vilket är fallet i förvaltningsteorin (Eklöv, 2019). Slutligen är agentteorin även ofta använd i tidigare studier som undersöker revisorns oberoende och är därför en lämplig teori att använda för att beskriva vikten av förtroendet för revisorn (Gavious, 2007; Habib, Wu, Bhuiyan & Sun, 2019; Tillema & Bogt, 2016).

Senare kommer även analysmodellen att presenteras samt diskuteras utifrån revisorns oberoende samt de tänkbara oberoendehot som denna modell berör. Anledningen till att analysmodellen valts att ta med är eftersom den beskriver de oberoendehot som revisorn ofta stöter på samt hur de bör hanteras. Analysmodellen är dessutom väl använd i revisorernas praktiska arbete och kan därför ge en bild av hur revisorer arbetar med oberoendet i praktiken. Vidare kommer även oberoendets två olika beståndsdelar som är faktiskt respektive synbart oberoende att presenteras, samt användas ytterligare i arbetet. Dessa beståndsdelar ger en klarare bild av hur revisorns oberoende kan brytas ner och göras mer mätbart. Även faktiskt och synbart oberoende är något som ofta använts i tidigare studier för att diskutera revisorns oberoende (Dopuch *et al.*, 2010; Jamal & Sunder, 2011; Pott, Mock & Watrin, 2009; Zhang, 2003). Slutligen presenteras resultat från tidigare studier där revisorns karaktärsdrag i relation till revisionskvalité och oberoende har undersökts (Alissa *et al.*, 2014; Du *et al.*, 2018; Sundgren *et al.*, 2013; Yang *et al.*, 2018; Ye *et al.*, 2014).



## 2.3 Agentteorin

Som nämndes ovan fokuserar agentteorin på förhållandet mellan principal (ägare) och agent (bolagsledning). Inom denna teori förutsätts att det föreligger informationsasymmetri som innebär att ena parten besitter eller har tillgång till mer information än den andre (Deegan & Unerman, 2011). I detta sammanhang innebär det att agenten (bolagsledningen) innehar mer information jämfört med principalen (ägaren) eftersom bolagsledningen är de som har hand om den dagliga verksamheten (Eklöv, 2019). Detta skapar enligt Eklöv (2019) ett informationsgap som präglar ägarnas samt bolagsledningens relation. Enligt Diamant (2004) har både principalerna (ägarna) samt agenterna (bolagsledningen) ett intresse i att maximera sitt eget välstånd vilket kan leda till att bolagsledningen kan försöka maximera sin egen nytta på bolagets samt därmed även ägarnas bekostnad. Ifall dessa parter intressen skiljer sig åt kommer ägarna att på olika sätt försöka övervaka samt styra bolagsledningen att arbeta i enlighet med ägarnas intressen (Eklöv, 2019). Denna övervakning sker med hjälp av att bolagsledningen upprättar finansiella rapporter och för att dessa rapporter inte ska manipuleras eller dölja förehavanden som är oförenliga med ägarnas intressen krävs att en oberoende part, revisorn, granskar detta (Eklöv, 2019). Ett annat centralt antagande för agentteorin är som nämnts ovan, förutsättningen att människan tar rationella beslut utifrån inhämtad kunskap och sedan agerar för att sträva mot maximerad egennyttan (Eklöv, 2019). Dessa två antaganden om att bolagsledningen besitter mer information än ägarna samt att de agerar opportunistiskt genom att se till sina egna fördelar gör att det skapas ett behov av ett kontrakt som säkerhetsställer att bolagsledningens incitament stämmer överens med ägarnas (Deegan *et al.*, 2011). Kontraktets syfte är att klarlägga bestämmelser samt vilka konsekvenser det får att bryta mot kontraktet (Eklöv, 2019).



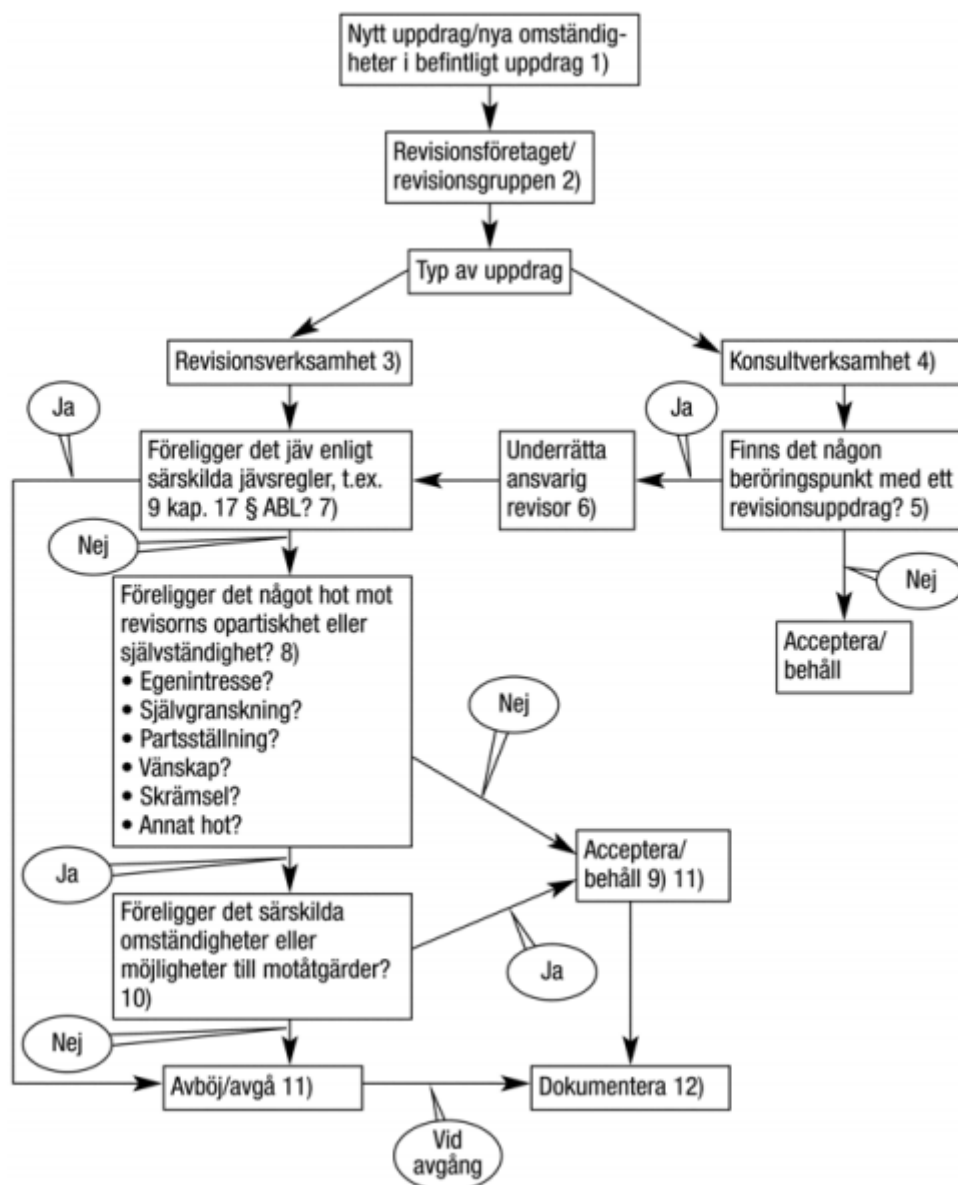
Figur 1: Relationen mellan principal och agent samt revisorns roll enligt agentteorin (Eklöv, 2019, sida 63)

Figuren ovan (se figur 1) kan användas för att illustrera samt beskriva relationen mellan de olika parterna. Enligt denna illustration är det ägarna som utser dels bolagsledningen dels revisorn. Detta förhållande beskriver hur det ser ut i svensk kontext eftersom det är styrelsen (som består av ägarna) som enligt svensk lag (Årsredovisningslagen 1995:1554) ska utse revisorn under bolagsstämman (Eklöv, 2019). Eklöv (2019) menar att faktumet att det är skrivet i svensk lag att ägarna utser revisorn är en handling, som visar på hur viktigt det är att det finns förtroende mellan revisorn och ägarna. Vidare är det revisorn som granskar bolagsledningens finansiella rapporter som är riktade åt ägarna. Enligt FAR (u.å.a) är revisorn som en slags länk mellan bolagen (bolagsledningen) och dess intressenter (ägarna). Denna länk behövs på grund av informationsasymmetri som föreligger mellan ledningen i bolaget och bolagets ägare. Det är vidare av största vikt att revisorns granskning sker opartiskt för att upprätthålla ägarnas förtroende för revisorn vilket inte kan göras ifall revisorns oberoende är hotat (Diamant, 2004).

## 2.4 Analysmodellen

Analysmodellen innebär för revisorn en prövning av huruvida det finns något som skulle kunna tänkas rubba förtroendet för revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet,

självständighet samt objektivitet (FAR, 2016). Tanken är alltså inte att oberoendet endast hotas när det anses vara rubbat utan om revisorn befinner sig i en situation som innebär att självständigheten äventyras (Sandström, 2017). Det räcker alltså med en risk för att oberoendet hotas. Kopplat till analysmodellen tvingas revisorn enligt Sandström (2017) själv fundera över huruvida olika faktorer kan rubba oberoendet, men för att underlätta den svåra gränsdragningen är det även möjligt att begära förhandsbesked från revisorsinspektionen som bedömer huruvida revisorns oberoende anses hotat eller inte (för vidare förklaring av begreppet förhandsbesked se bilaga 1). Förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för revisorsinspektionen i förhållande till revisorn (FAR, 2016). Analysmodellen hanterar alltså de hot som kan tänkas kunna uppstå samtidigt som den hjälper revisorn att bedöma huruvida de betraktas som oberoende utifrån intressenterna, med andra ord utifrån det synbara oberoendet (Eklöv, 2019).



Figur 2: Flödesschema analysmodellen (FAR, 2016, sida 3)

För att illustrera denna modell kommer stegen i figuren ovan (se figur 2) att följas. Det första steget är att revisorn ska utföra prövningen innan varje nytt uppdrag alternativt vid anledning att ompröva befintliga uppdrag (FAR, 2016). Detta är revisorn som tidigare nämnt, i tid skyldiga att testa inför varje uppdrag som eventuellt tas an eller när det är dags för en omprövning. Det andra steget berör revisionsbolaget. I det tredje steget skall det avgöras ifall uppdraget faller inom revisionsverksamheten eller istället inom konsultverksamheten (se figur 2). Revisionsverksamhet innebär granskning av förvaltning eller ekonomisk information som ska utföras enligt författning, bolagsordning, avtal eller liknande och som sedan utmynnar i

en rapport som är avsedd att användas av tredje part (FAR, 2016). Konsultverksamhet är annan granskning alternativt rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet (FAR, 2016).

Steg 4 till och med steg 6 behandlar ifall uppdraget visar sig falla inom konsultverksamheten. Uppdraget bör i sådana fall prövas ifall det har någon koppling till ett revisionsuppdrag och då ska ansvarig revisor underrättas vilket leder vidare till steg 7 (se figur 2). I det sjunde steget hamnar revisorn även direkt ifall uppdraget i steg 3 klassas som revisionsverksamhet. Här gäller det att kontrollera ifall uppdraget strider mot jävsregler enligt Aktiebolagslagen (se figur 2). Ifall uppdraget strider mot jävsreglerna bör revisorn omedelbart avböja uppdraget och avgå som revisor (se steg 11 i figur 2). I det fall uppdraget inte strider mot jävsreglerna bör revisorn gå vidare och pröva ifall något oberoendehot mot dess opartiskhet eller självständighet föreligger. Oberoendehoten är: egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämshot (se steg 8 i figur 2). Dessa oberoendehot samt generalklausulen kommer att presenteras vidare senare i studien. Ifall något av dessa oberoendehot berörs och hotar revisorns uppdrag att fullföljas med opartiskhet och självständighet bör revisorn först kontrollera ifall det finns några särskilda omständigheter eller möjliga motåtgärder (se steg 10 i figur 2). Dessa särskilda omständigheter skulle kunna vara organisatoriska åtgärder i form av rutiner eller särskild arbetsfördelning annars skulle även ett expertutlåtande fungera som en tänkbar motåtgärd (FAR, 2016).

Tillämpas någon motåtgärd eller ifall särskilda omständigheter föreligger kan revisorn acceptera alternativt behålla uppdraget (se steg 9 i figur 2). I annat fall bör revisorn avböja uppdraget eftersom det inte kan fullföljas utan att påverka revisorns opartiskhet samt självständighet (se steg 11 i figur 2). Oavsett om revisorn accepterar eller avböjer uppdraget, måste processen dokumenteras (se steg 12 i figur 2). Detta innefattar upplysningar om förhållande som kan komma att vara av betydelse samt förtroenderubbade omständigheter som identifierats (FAR, 2016). Dokumentationen ska även innehålla väsentlig information för att revisorns opartiskhet samt självständighet ska kunna bedömas i efterhand (FAR, 2016). Nedan kommer de fem oberoendehoten tillsammans med generalklausulen och motåtgärder att diskuteras. Dessa situationer innebär, oavsett omständigheter, en presumtion för revisorn att avböja alternativt avsäga sig uppdraget (FAR, 2016).

### 2.4.1 Egenintressehotet

Egenintressehot föreligger när revisorn eller någon i dess nätverk är verksam eller har ekonomiska intressen i klientens verksamhet (FAR, 2016). Detta hot delas in i direkt eller indirekt ekonomiskt intresse. Direkt ekonomiskt intresse förekommer när revisorn själv har affärsmässiga band till klienten som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (FAR, 2016). Dessa affärsmässiga band är kopplade till relationen med klienten utanför vad som följer med revisionsuppdraget och kan exempelvis vara när revisorn har handel med klientens värdepapper, deltar i gemensamma projekt eller har gett lån till klienten alternativt gått i borgen för dess skulder (FAR, 2016). Förutom affärsmässiga band kan även egenintressehot finnas när revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till klienten vilket sker ifall revisionsarvodet är betydande i förhållande till övriga intäkter (FAR, 2016). Indirekt ekonomiskt intresse jämställs enligt FAR (2016) med direkt intresse och föreligger ifall någon närstående person till revisorn har sådana relationer som beskrivits ovan med klienten (för vidare förklaring av vad som faller inom begreppet närstående se bilaga 1).

### 2.4.2 Självgranskningshotet

Självgranskningshot förekommer när revisorn avses granska något som denne tidigare i annat sammanhang själv tagit ställning till (FAR, 2016). Vidare innebär detta att ifall revisorn eller någon i dennes nätverk har lämnat råd eller biträde i en fråga som revisorn senare i granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till (FAR, 2016). Om rådgivningen varit av ett mer okomplicerat slag kan revisorn visa att någon förtroenderisk inte finns alternativt kan motverkas med en motåtgärd som med exempelvis ett internt kontrollsystem (FAR, 2016). Även tidigare anställning hos klienten beaktas samt indirekta relationer där en närstående till revisorn exempelvis ingår i klientens ledning eller har deltagit i arbete som revisorn avses granska (FAR, 2016). Slutligen finns även ett undantag presenterat till självgranskningshotet som gör att presumptionsregeln inte blir tillämplig. Detta undantag realiseras när självgranskningen rör tidigare arbete med granskningsuppdraget vars riktighet bör prövas av revisorn som ett led i nuvarande granskningsuppdrag exempelvis ifall revisorn granskar en post i årsredovisningen som denne tidigare granskade i föregående räkenskaps årsredovisning (FAR, 2016).

### 2.4.3 Partställningshotet

Partställningshot innebär att en revisor eller någon i dess nätverk uppträder eller har uppträtt för eller emot klientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga vid meningsskiljaktigheter (FAR, 2016). Ett exempel på detta ges av FAR (2016) där de beskriver att ifall revisorn företräder klienten vid dennes kontakter med skatteverket alternativt i en skatteprocess anses partställningshot föreligga. Detta föreligger endast ifall revisorn har haft i uppdrag att tala för klientens sak och inte ifall revisorn endast vidarebefordrar uppgifter till Skatteverket på uppdrag av klienten (FAR, 2016).

### 2.4.4 Vänskapshotet

Vänskapshot förekommer om revisorn eller någon i dennes nätverk har nära personliga relationer med klienten vilket kan medföra att revisorn blir för välvilligt inställd till klientens intressen (FAR, 2016). Detsamma gäller för eventuella relationer mellan revisorn och klientens styrelse, verkställande direktör eller andra befattningshavare. Detta gäller också indirekt ifall en närstående till revision har en relation med någon av ovan nämnda personer (FAR, 2016). Dessutom ifall revisorn haft ett uppdrag under en längre tid med samma klient kan det bli ett hot mot oberoendet som går under vänskapshotet (FAR, 2016).

### 2.4.5 Skrämselhotet och Generalklausulen

Skrämselhot avser hot samt påtryckningar från klienten riktat mot revisorn som inger obehag (FAR, 2016). Kravet på att inge obehag gör att vanliga ifrågasättanden inte anses som skrämselhot. Även dessa hot gör att förtroendet för revisorn samt dess opartiskhet och självständighet hotas (FAR, 2016). Generalklausulen träder in då inget av de ovan hoten föreligger men det trots allt förekommer något annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorn samt dess opartiskhet alternativt självständighet (FAR, 2016).

### 2.4.6 Omständigheter och Motåtgärder

Det finns undantag för presumptionen att ifall något av hoten ovan föreligger bör revisorn avgå vilket utmynnar i att trots att ett oberoendehot föreligger kan ändå revisorn fortsätta sitt uppdrag ifall det finns särskilda omständigheter i det enskilda fallet eller ifall motåtgärder vidtas (Carrington, 2014). Omständigheterna i det enskilda fallet skulle kunna vara ifall det är fråga om vardaglig eller ordinär karaktär och med samma villkor som för andra (FAR, 2016).

Vidare kan det även vara kopplat till nära relationer (vänskapshot) ifall närstående till revisorn har en relation till klienten men personen saknar anknytning till revisionsuppdraget alternativt har ingen möjlighet att påverka dess utförande (FAR, 2016).

Även motåtgärder ses som ett undantag till presumtionsregeln ifall de gör att uppdraget kan genomföras utan anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet (FAR, 2016). Det finns generella respektive individuella motåtgärder. De generella motåtgärderna utformas av revisorsprofessionen eller lagstiftning medan de individuella är åtgärder som kan vidtas inom ramen för ett uppdrag när hot mot oberoendet har identifierats (Eklöv, 2019). Exempel på generella motåtgärder kan vara strukturella krav som kvalifikation, vidareutbildning samt tillsynsförfaranden och disciplinära åtgärder av revisorsinspektionen (Eklöv, 2019). Individuella motåtgärder är enligt Eklöv (2019) istället av mer praktisk och bedömningsmässig art som kan vidtas vid varje enskilt fall. Vilka motåtgärder som är tillräckliga för att bryta presumptionen beror på situationen, ibland kan det räcka med byråinterna åtgärder såsom interna kvalitetssäkringssystem och andra gånger krävs kanske starkare externa åtgärder som exempelvis genom en kompletterande granskning av en yrkesrevisor utanför revisorns nätverk (FAR, 2016).

## 2.5 Revisorns oberoende

Oberoendet i revisionen är den viktigaste grundpelaren för att ge trovärdiga ekonomiska rapporter till intressenterna. Det viktigaste för att upprätthålla oberoendet är objektiviteten och att revisorn arbetar med god etik och moral. Enligt Eklöv (2019) innebär oberoende att revisorn ska skaffa sig en egen, välgrundad uppfattning utan att låta sig påverkas av någon. Kravet på att revisorn ska vara oberoende säkerhetsställer att revisorn är en extern part som är skild från bolagsledningen samt styrelsen (Eklöv, 2019). Detta innebär exempelvis att revisorn inte ska ta emot ersättning eller gåvor som kan göra att revisorn drar på sig en tacksamhetsskuld (Eklöv, 2019). Allt som kan tänkas påverka revisorns oberoende och professionella bedömning ska tas i anspråk av revisorn och försöka åtgärdas och ifall det inte är möjligt ska uppdraget avsägas trots ett förlorat arbete (Carrington, 2014). Vidare är revisorns oberoende traditionellt sätt uppdelat i två olika aspekter, faktiskt oberoende samt synbart oberoende. För att en revisor ska vara oberoende krävs det att personen själv uppfattar sig vara oberoende, faktiskt oberoende, men också att denne uppfattas som oberoende av



omvärlden, synbart oberoende. Både det faktiska och synbara oberoendet måste vara uppfyllda för att revisorn ska vara oberoende (Carrington, 2014).

### 2.5.1 Faktiskt oberoende

Det faktiska oberoendet kan enligt Eklöv (2019) beskrivas som revisorns egen bild av sitt oberoende. Detta faktiska oberoende skapas samt upprätthålls av revisorn genom att denne arbetar inom de regler samt etiska koder som finns i professionen men också att revisorn följer de rutiner och processer som tillhandahålls av revisionsbyrån (Eklöv, 2019). Vidare innebär det faktiska oberoendet även att revisorn själv kan göra bedömningar och uttalanden utan att det professionella omdömet är påverkat och det i sin tur inte påverkar självständigheten, integriteten, objektiviteten eller revisorns professionella skepticism (Carrington, 2014). Om någon av dessa egenskaper är påverkade kan revisorn inte göra tillförlitliga eller korrekta bedömningar samt uttalanden (Carrington, 2014). En utmaning som finns i att bedöma revisorns faktiska oberoende är att det är näst intill omöjligt för utomstående att bedöma vilket medför att det är därför endast något som revisorn själv kan bedöma (Eklöv, 2019). Här är ett dilemma eftersom revisorn oftast själv inte vill erkänna att dess oberoende är hotat medan de utomstående inte kan bedöma huruvida det faktiska oberoendet verkligen är hotat.

### 2.5.2 Synbart oberoende

Det synbara oberoendet innefattar att en välinformerad tredje part med all tillgänglig information inte ska tvivla på revisorns oberoende och att det inte kan ifrågasättas av en utomstående part (Carrington, 2014). Hur oberoende revisorn än är enligt det faktiska oberoendet ovan måste revisorn även uppfattas som oberoende av dess omgivning, annars kan revisorn inte vara oberoende (Eklöv, 2019). Ett exempel på en studie kring revisorns faktiska respektive synbara oberoende har gjorts av Dopuch, King och Schwartz (2010) där de undersöker investerares uppfattning av revisorns oberoende, det synbara samt faktiska oberoendet. Dopuch *et al.* (2010) kom fram till att investerare kan bilda felaktiga uppfattningar om revisorers oberoende, det vill säga revisorer verkar oberoende medan de i själva verket inte är faktiskt oberoende eller tvärtom. Denna studie tydliggör att det synbara respektive faktiska oberoendet inte alltid går hand i hand.

## 2.6 Revisorns karaktärsdrag

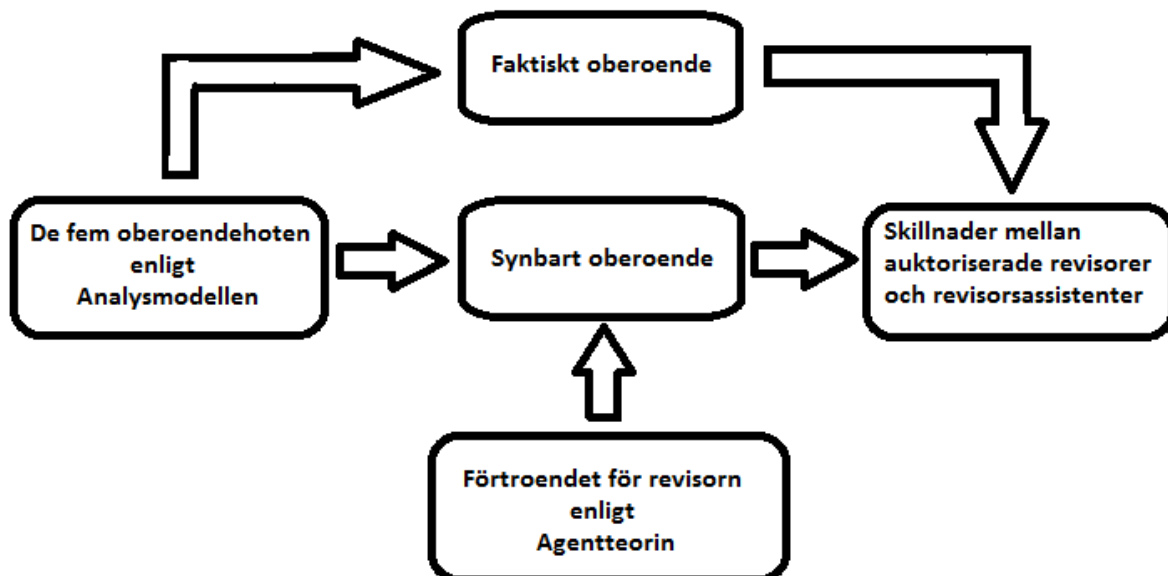
Som beskrevs i inledningen ovan har revisorns karaktärsdrag i samband med revisionskvalité och även indirekt med revisorns oberoende undersökts flertal gånger. Nedan kommer göras en grov sammanställning av vad några studier har kommit fram till hitintills. Yang *et al.* (2018) har undersökt revisorns karaktärsdrag kopplat till revisionskvalité där de närmare inriktade sig på könsskillnader. Yang *et al.* (2018) konstaterar med hjälp av observationer från bolag i Kina att könsskillnader påverkar revisorers revisionskvalité. Författarna finner även att andra karaktärsdrag såsom ålder har en påverkan på revisorns revisionskvalitet. Detta genom att könsskillnaderna i revisorers revisionskvalité minskar avsevärt eller till och med försvinner när revisorns ålder överskrider 45 år och deras position var chef eller högre (Yang *et al.*, 2018). Några som också har undersökt revisorns karaktärsdrag och dess påverkan på revisionskvalitén är Sundgren *et al.* (2013) där de med hjälp av observationer samt en kvantitativ metod kommer fram till att det finns en negativ koppling mellan antalet granskningsuppdrag och revisionskvalité vilket kan tyda på att det på grund av tidsbegränsningar är svårt att utföra revisioner av hög kvalitet om en revisor har ansvaret för flera uppdrag.

Andra som också undersökt revisorns karaktärsdrag är Ye *et al.* (2014). Studien undersöker med hjälp av observationer av revisorer från Kina ifall karaktärsdrag hos revisorn har en påverkan på revisionsfel. Ye *et al.* (2014) kommer fram till att mer erfarna revisorer är förknippade med en mindre sannolikhet för revisionsfel. Resultaten tyder också på att manliga och unga revisorer tenderar att tillhandahålla revisioner av högre kvalitet samt att revisorernas erfarenhet påverkar revisionskvalitén mer jämfört med revisorns utbildningsnivåer (Ye *et al.*, 2014). Ytterligare en studie som har gjorts kring karaktärsdraget erfarenhet är gjord av Alissa *et al.* (2014) där de med hjälp av en kvantitativ metod undersöker påverkan av uppgiftskomplexitet, revisorns erfarenhet samt revisorns ansträngning på revisionsresultatet för revisorer i Kroatien. Här kommer Alissa *et al.* (2014) fram till att erfarenhet förbättrar sambandet mellan revisorernas ansträngning och revisionsresultatet. Slutligen har även Du *et al.* (2018) undersökt huruvida revisorns karaktärsdrag, utbildning och erfarenhet, har en påverkan på revisionskvalitén samt revisorns oberoende. Du *et al.* (2018) kommer med hjälp av observationer från Kina fram till att en ökad utbildning samt erfarenhet hos revisorn ökar revisionskvalitén samt revisorns oberoende.

Sammanfattningsvis kan konstateras att revisorns erfarenhet minskar risken för revisionsfel samt förbättrar revisorns ansträngning som i sin tur bidrar till ett bättre revisionsresultat. Men även att kombinationen ökad utbildning samt erfarenhet förbättrar revisionskvalitén och oberoendet hos revisorn.

## 2.7 Undersökningsmodell

Nedan modell är en illustration över hur revisorns oberoende kommer att studeras framöver med hjälp av utvalda teorier samt modeller (se figur 3). Detta kommer att ske genom att utgå från de fem oberoendehoten inom analysmodellen som presenteras ovan och sedan koppla detta vidare till dels faktiskt och synbart oberoende dels till agentteorin samt slutligen studiens syfte.



Figur 3: Undersökningsmodell för revisorns oberoende

Fortsättningsvis påverkar oberoendehoten det faktiska samt synbara oberoendet, exempelvis genom vänskapshotet ifall revisorn har arbetat med samma klient i många år. I så fall kan utomstående tro att denna mångåriga relation kan övergå i vänskap alternativt att revisorn kan tendera att bli mindre skeptisk och kanske istället överser vissa brister gällande klientens rapportering (Eklöv, 2019). Detta scenario tillsammans med flera andra tänkbara scenarion behöver inte betyda att revisorn verkligen befinner sig i en oberoendekonflikt men det faktum att utomstående anar att så är fallet innebär att det synbara oberoendet är hotat (Eklöv, 2019).

Fortsättningsvis kan det synbara oberoendet även kopplas till agentteorin där revisorns arbete innebär att upprätthålla förtroendet gentemot ägarna. Härav är det mycket viktigt att revisorn uppfattas som oberoende av de intressenter som är i behov av revision, däribland ägarna (Eklöv, 2019).

Slutligen kommer analysmodellen, genom de fem oberoendehoten samt agentteorin, via förtroendet för revisorn, och dess påverkan på det faktiska samt synbara oberoendet att knytas samman och studeras utifrån studiens syfte och frågeställning. Detta kommer att göras genom att undersöka ifall revisorns yrkeserfarenhet har en påverkan på revisorns oberoende. Detta kommer vidare att kunna göras genom att undersöka skillnader mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter när det gäller deras oberoendebedömning.

### 3. Metod

I detta avsnitt kommer först presenteras samt argumenteras för denna studies vetenskapliga metod där forskningsparadigm, forskningsansats och forskningsstrategi kommer att diskuteras. Senare kommer även studiens empiriska metod att kartläggas samt argumenteras för där studiens metod och design samt urval kommer att presenteras.

#### 3.1 Vetenskaplig metod

Samhällsvetenskapliga ämnesområden utvecklar ofta sina studier utifrån olika forskningsparadigm (Denscombe, 2018). Enligt Denscombe (2018) brukar det skiljas mellan två olika paradigmen som är interpretivism samt positivism. Denna studie syftar till att undersöka ifall revisorns oberoende påverkas av revisorns yrkestitel som är auktoriserad revisor eller revisorsassistent. Här är det interpretivistiska paradigmet relevant eftersom det utgår från specifika och egna erfarenheter för att utveckla kunskap vilket krävs för denna studies genomförande. Bell, Bryman och Harley (2019) beskriver även att det interpretivistiska synsättet söker förklaring samt förståelse för mänskligt beteende samt hur och varför handlingar inklusive processen som leder fram till dessa handlingar sker. Interpretivism innebär att det försöks utveckla kunskap och insikt om människors egna erfarenheter och detta sker ofta med hjälp av en kvalitativ metod (Denscombe, 2018). Även detta kan kopplas till denna studies tillvägagångssätt eftersom den söker att se ifall det finns skillnader kring hur revisorer med olika lång yrkeserfarenhet inom yrket tenderar att handla för att förebygga för tänkbara oberoendehot men också hur de agerar ifall ett tänkbart oberoendehot skulle uppstå. Interpretivismens utgångspunkt kan också enligt Bell *et al.* (2019) beskrivas som ett försök till att se saker från en viss persons synsätt, i detta fall ur revisorns synsätt och perspektiv. Positivism är en annan utgångspunkt som istället studerar fenomenet ur ett objektiva perspektiv och följer ett mönster som går att mäta med siffror hellre än att tolka materialet utifrån uppfattningar och erfarenheter (Denscombe, 2018). Detta forskningsparadigm är därför inte lämpligt att utgå ifrån i denna studie eftersom som nämnts tidigare ska revisorns egna tankar och erfarenheter försöka fångas.

Forskningsansatsen kan göras på två sätt i en studie, genom induktion eller deduktion (Deegan *et al.*, 2011). Detta innebär två olika sätt att förhålla sig till teori och empiri. Induktion innefattar att forskaren drar slutsatser och generella förklaringar utifrån deras insamlade empiri genom logiskt tänkande, det vill säga de utgår inte från någon befintlig teori utan

snarare från insamlad empiri. Motsatsen är deduktion där forskaren utgår från etablerade teorier och känd kunskap och baserar studien på detta (Deegan *et al.*, 2011). Eftersom det finns många teorier samt tidigare studier kring revisorns oberoende och olika situationer och faktorer som kan påverka oberoendet som denna studie bygger på, utgår studien från en deduktiv forskningsansats hellre än en induktiv forskningsansats.

Studien har som tidigare nämnt ett interpretivistiskt synsätt och deduktion som forskningsansats vilket gör det lämpligt att använda en kvalitativ forskningsstrategi. Forskningsstrategin är den strategi som forskaren väljer för att närma sig sin ansats och den bestämmer undersökningens inriktning på vilket empiriskt material som kommer samlas in (Denscombe, 2018). Kvalitativ data kännetecknas av forskarens mer subjektiva roll i forskningen där insamlad data tolkas av forskaren. Materialet ger större och bredare djup i det undersökta fenomenet samt olika förklaringar och synvinklar som berikar insamlad data. Med bakgrund till detta är det naturligt att denna studie kommer baseras på data från en kvalitativ forskningsstrategi för att syftet ska besvaras på bästa sätt. Detta eftersom studiens syfte kräver personliga uppfattningar och åsikter med djupgående data kring revisorers synpunkter och åsikter kring oberoendet. Studien baseras också på oberoendebedömningar i olika situationer vilket är en komplex fråga och därför krävs det dessutom ett mer ingående resonemang samt mer förklarande data. Nackdelar med kvalitativ data är bristande generaliserbarhet på grund av mindre urval samt att tolkningen är kopplad till forskarens uppfattningar och erfarenheter som gör att data kan tolkas olika beroende på forskare (Denscombe, 2018). Under datainsamlingen har forskarna haft detta i åtanke kring både bristande generaliserbarhet på grund av det lilla urvalet, samt kring risk för att vi kan ha tolkat data på ett mindre objektivt sätt. En hög objektivitet har därför försökts haft under både insamlandet av data samt vid tolkningen av den. En kvantitativ forskning innebär istället att data kodas om och mäts i siffror och presenteras ofta i tabeller och diagram och kopplas även till objektivitet samt ett större urval (Denscombe, 2018). Ifall studiens syfte hade varit att undersöka flera olika karaktärsdrag hade det kunnat vara aktuellt att samla in kvantitativ data för att undersöka flera olika variabler. Eftersom det har valts ut ett karaktärsdrag som är yrkeserfarenhet och syftet kräver en mer djupdykande infallsvinkel, utvecklade svar och åsikter krävs det alltså en insamling av kvalitativ data hellre än kvantitativ data. Utifrån resonemanget ovan bygger uppsatsen mestadels på ett interpretivistiskt synsätt, deduktion och har en kvalitativ strategi. Däremot kan en viss induktiv ansats ses utifrån datainsamlingen med hjälp av semi-strukturerade intervjuer.

## 3.2 Empirisk metod

I detta kapitel redogörs och argumenteras för val av metod och design för insamlandet av empiriskt material. Ytterligare presenteras även utformningen av intervjuguiden samt argumentation kring urvalsprocessen och vald analysmetod. Slutligen redogörs även för etiska beaktande samt diskuteras studiens validitet, reliabilitet samt objektivitet.

### 3.2.1 Undersökningens metod och design

Studien genomfördes med hjälp av insamling av kvalitativ data. Metoden som använts för att samla in kvalitativ data är intervjuer. Intervjuer har valts som metod eftersom syftet kräver mer komplexa och ingående svar vilket intervjuer möjliggör. För att få svar på hur revisorer ser på oberoendet krävs en förklaring av deras åsikter och bedömningar kring oberoendet samt av eventuella hot vilket genomförs bäst med hjälp av intervjuer. Enligt Denscombe (2018) kan det dessutom vara en fördel att utföra intervjuer när det krävs privilegierad information som personer i en viss position besitter. I detta fall krävs det information från vissa yrkestitlar där personerna är legitimerade och det är därför privilegierad information som samlats in. Intervjuerna genomfördes genom semistrukturerade intervjuer. Semistrukturerade intervjuer har valts eftersom det krävs för studiens genomförande att få respondenternas åsikter och olika synvinklar på ämnet och då är det en fördel att kunna ställa följdfrågor i större utsträckning, men ändå hålla sig till en bestämd intervjuguide där ordningsföljden kan variera och samtidigt kan respondenterna tala mer öppet. Detta främjar enligt Denscombe (2018) respondentens förmåga att kunna utveckla sina svar mer samt att få flera olika synvinklar och åsikter.

Genomförandet av intervjuerna har valts att genomföras via digitala plattformar såsom Zoom och Google hangouts. Detta på grund av rådande omständigheter när denna studie genomfördes under pågående COVID-19 pandemi har folkhälsomyndighetens rekommendationer kring social distansering följts för att undvika smittspridning (Folkhälsomyndigheten, 2020). Intervjuer via digitala plattformar kan medföra både för och nackdelar. Fördelarna med internetbaserade intervjuer är att ifall de sker med visuell kontakt är de väldigt lika ett vanligt samtal i verkligheten (Denscombe, 2018). Men det finns även fördelar med intervjuer utan visuell kontakt såsom att intervjuareffekten kan minska. Detta genom att avsaknaden av visuell kontakt kan hjälpa till att minska känslan av obehag när frågor kring känsliga ämnen besvaras (Denscombe, 2018). I denna studie är revisorns oberoende ett känsligt ämne att diskutera eftersom det kan bli väldigt personligt och därför

kan denna metod lämpa sig här. Det finns även nackdelar med intervjuer utan visuell kontakt såsom möjligheten att identifiera respondenten dels vem denne är dels huruvida svaren är uppriktiga (Denscombe, 2018). För att säkerställa identifieringen av respondenterna har visuell kontakt skapats innan intervjuerna och därmed har identifieringen underlättats. Vidare gavs respondenterna möjlighet att själva välja ifall de ville delta i intervjuerna visuellt eller inte. Detta resulterade i två intervjuer via Zoom varav en med video och en utan. En annan intervju valdes att genomföras via Google hangouts utan video då respondenten var bekant med Google hangouts digitala plattform sedan tidigare och därmed föredrog denna. De två sista intervjuerna hölls via telefonsamtal eftersom detta föredrogs av respondenterna. Varje intervju tog mellan 30 och 45 minuter att genomföra.

### 3.2.2 Intervjuguide

De första frågorna i intervjuguiden som skapats består av ett antal inledande frågor som syftade till att få respondenterna mer avslappnade (se bilaga 3). Detta är något som även Denscombe (2018) påpekar att de första frågorna bör vara något som respondenterna lätt kan svara på för att de ska kunna slappna av exempelvis värdefull bakgrundsinformation. Frågorna hjälpte även till att öka medvetenheten om vilka övriga karaktärsdrag, utom yrkeserfarenhet, som kan tänkas haft en påverkan på respondenternas svar. När resterande del av intervjuguiden utformades baserades intervjufrågorna på litteraturgenomgången. Frågorna har alltså rört aktuell lagstiftning, agentteorin, analysmodellen, faktiskt och synbart oberoende samt olika karaktärsdrag. När det gällde vilken ordning frågorna ställdes i gjordes ett försök att ta ett ämne eller område i taget som först presenterades och sedan ställdes frågor kring. Däremot ändrades ordningen ifall respondenterna själva tog upp något som gjorde att en fråga som egentligen skulle ställts senare var lämpligare att ställa då eftersom det byggde vidare på vad respondenten sa. Detta är något som Bell *et al.* (2019) anser ska tas i åtanke att den som intervjuar bör vara beredd på att ändra ordningen under intervjun. Här är även valet av semistrukturerade intervjuer fördelaktigt eftersom detta möjliggör ändringar som till exempel ordningen av intervjufrågorna (Denscombe, 2018). Under intervjuerna har dessutom ett antal scenario skapats för att respondenterna skulle bedöma oberoendet i dessa situationer ifall de varit i samma sits. Två av dessa scenario som ställdes var fall som revisorsinspektionen dömt som är en expertmyndighet och bedömer fall som uppstår i revisionsprofessionen. Dessa två scenarier medför möjligheten att jämföra med hur respondenterna bedömt situationen för att sedan jämföra det med revisorsinspektionens bedömning. En nackdel med att ha fall från



revisorsinspektionen som scenario kan vara att respondenterna känner till fallet och vet hur det bedömdes. För att minska denna risk för att revisorer känner igen fallen gjordes även två fiktiva scenario. Vidare var samtliga scenario intressanta att ge respondenterna för att få höra hur de gått tillväga i den specifika situation vilket även möjliggjort en jämförelse mellan hur olika revisorer resonerar i samma fall (se bilaga 3).

### 3.2.3 Urval och genomförande

Studiens syfte är, som tidigare nämnts, att undersöka ifall det föreligger en skillnad mellan revisorer och revisorsassistenter syn på oberoendet och därför har auktoriserade revisorer respektive revisorsassistenter valts att intervjuas. Revisorernas tankar, uppfattningar, bedömningar och åsikter är nödvändiga att samla in för att kunna besvara syftet. Därför har ett subjektivt urval valts. Det innebär att personer som anses tillföra den data som krävs för studiens genomförande handplockas och väljs subjektivt (Denscombe, 2018). Fördelen med detta är att relevant och bra information kan samlas in och det berikar data. Nackdelen kan eventuellt vara att de handplockade respondenterna inte överensstämmer med hela populationen av revisorer och att resultatet därigenom inte blir generaliserbart (Denscombe, 2018). Studiens urvalskriterium har bestått av respondenter som antingen varit revisorsassistenter eller auktoriserade alternativt godkända revisorer eftersom studien ämnar att undersöka skillnaden mellan dessa yrkestitlar. Som ovan nämnt definieras godkända revisor likställt med auktoriserade revisorer, därför benämns godkända revisorer som auktoriserade revisorer i denna studie. Ytterligare urvalskriterier har inte hafts. Detta beror dels på att tiden för intervjuerna ägde rum under revisorernas högsäsong med hög arbetsbelastning dels på grund av den rådande COVID-19 pandemin som rådde under den period som intervjuerna ägde rum vilket medförde att inte särskilt många revisorer hade tid att delta i intervjuer. Studiens urval har bestått av fem respondenter varav två auktoriserade revisorer, två revisorsassistenter samt en godkänd revisor. I tabellen nedan ges ytterligare information dels om genomförandet av intervjuerna dels om respondenterna (se tabell 3.2.3).

Tabell 1: Information om genomförda intervjuer och respondenter

	Datum för intervju	Intervjuens längd	Titel	Revisions byrå	Byråns storlek
Respondent 1 (R1)	21/4-2020	37 minuter	Auktoriserad	A	Stor
Respondent 2 (R2)	23/4-2020	29 minuter	Assistent	B	Stor
Respondent 3 (R3)	23/4- 2020	32 minuter	Assistent	B	Stor
Respondent 4 (R4)	28/4-2020	47 minuter	Godkänd	B	Stor
Respondent 5 (R5)	5/5-2020	37 minuter	Auktoriserad	C	Liten

Enligt tabellen ovan framgår att intervjuerna hölls i slutet av april fram till början av maj, närmare bestämt inom tidsramen för tre veckor (se tabell 3.2.3). Vidare framgår även att intervjuerna tog ungefär någonstans mellan 30 och 45 minuter per respondent. Tabellen förtydligar även att tre av respondenterna arbetar på samma revisionsbyrå. Ytterligare är revisionsbyrå A och B större revisionsbyråer medan revisionsbyrå C är mindre. Med större revisionsbyrå menas här att de är internationella revisionsbyråer med kontor över hela världen medan en mindre revisionsbyrå är geografiskt begränsad med färre kontor inom enbart Skåne. Det finns en viss risk att svaren som getts kan vara beroende av vilken revisionsbyrå som respondenterna arbetar på, exempelvis har det visat sig genom intervjuerna att respondenterna som alla arbetade på revisionsbyrå B hade liknande svar på vissa frågor kring interna system i revisionsbyrån. Ytterligare finns det en viss risk att svaren kan påverkas beroende på om respondenterna arbetar på en mindre eller större revisionsbyrå. Detta eftersom det under intervjuerna framkom exempelvis att det kan vara svårare med oberoendehot för mindre revisionsbyråer och att större kontor tenderar att ha striktare kontroller jämfört med de mindre revisionsbyråerna. Även att revisionsbyråerna har olika system beror på dess storlek vilket också kan ha en påverkan.

Fortsättningsvis har yrkestitlarna som undersökts inte varit jämnt fördelade eftersom det har intervjuats tre auktoriserade alternativt godkända revisorer och endast två revisorsassistenter vilket medför mer material för den ena yrkestiteln inför analysen. Detta kan också ha påverkat studiens resultat. Medvetenheten kring dessa begränsningar har iakttagits när analysen och slutsatserna har gjorts. Som nämnts tidigare tog intervjuerna mellan 30 till 45 minuter att genomföra och gav mycket berikande data till studien. Det som upptäcktes efterhand som intervjuerna genomfördes var att ytterligare ny data tenderade att minska och att

respondenternas svar istället började likna varandra mer och mer. Detta benämns enligt Bell *et al.* (2019) som mättnad och innebär att ett minimum eller maximum av antal intervjuer inte spelar någon större roll eftersom det istället är fokus på den empiriska data som samlats in och när den når sin mättnad. Därför anses dessa fem intervjuer ha gett tillräckligt med användbar data inför kommande analys.

#### 3.2.4 Etiska beaktande

Studiens syfte är att undersöka revisorns oberoende, vilket kan vara ett känsligt ämne för respondenterna. Det kan även finnas risk för att respondenterna försöker framstå i bättre dager då de enligt lag och rekommendationer ska vara oberoende. Vid datainsamling har respondenternas åsikter och rättigheter respekterats, deras integritet skyddats samt setts till att de inte lider någon sorts skada till följd av deltagandet i studien. Detta eftersom datainsamlingen och studien inte får genomföras på bekostnad av respondenternas intressen och integritet (Denscombe, 2018). Dessutom försäkrades deltagarna att materialet enbart kommer användas i denna studies syfte och inte i andra sammanhang och därmed vara konfidentiellt. Deltagarna är även anonyma i syfte att skydda deras intresse och med tanke på att det är ett känsligt ämne. Vetskapen om att de får vara anonyma kan dessutom medföra att respondenterna vågar svara mer ärligt och utvecklat vilket förbättrar kvaliteten i datamaterialet. Under intervjuerna frågades det även ifall intervjun fick spelas in vilket gavs godkännande till vid samtliga intervjuer (se bilaga 4). Detta underlättade i sin tur analysen av data genom möjlighet till transkribering i efterhand samt mer fokus under intervjuerna då anteckningar inte behövde tas under intervjuernas gång.

#### 3.2.5 Analysmetod

Inför analysen av det insamlade empiriska materialet har en tematisk analysmetod använts. En tematisk analys innebär enligt Braun och Clarke (2006) att det ska identifieras, analyseras och hittas mönster och teman i datamaterialet. Metoden sorterar, reducerar och beskriver insamlad data detaljrikt. Även Alvehus (2019) beskriver tematisering som ett sätt att sortera datamaterialet utifrån olika kategorier vilket kan ske mer eller mindre systematiskt. Alvehus (2019) beskriver även reduceringen av materialet som en process där representationen bör vara god samt komma till uttryck på rättvisande sätt. Braun *et al.* (2006) beskriver vidare att ett tema är något som fångar viktiga och intressanta aspekter i det insamlade materialet utifrån studiens forskningsfråga. Användningen av denna metod beror på vilken forskningsansats

studien tar. I denna studie har en deduktiv ansats valts och därmed kommer den tematiska analysen av datamaterialet drivas av det teoretiska intresset inom ämnet revisorns oberoende. Detta innebär vidare att senare kodning av materialet kommer bygga på forskningsfrågan hellre än att forskningsfrågan utvecklas under arbetsprocessen som mer är fallet vid en induktiv ansats (Braun *et al.*, 2006). I denna studie har tematisering och kodning av det empiriska materialet gjorts utifrån litteraturgenomgången som i sin tur bygger på studiens forskningsfråga.

Vidare innebär en tematisk analys ett ständigt förhållningssätt av att gå igenom hela datamaterialet samt att skrivandet är en integrerad del av analysen istället för något som sker i slutet (Braun *et al.*, 2006). Ytterligare finns det sex olika steg i genomförandet av en tematisk analys. Dessa är: Bekantskap med datamaterialet, generera initiala koder, leta efter teman, granskning av teman, definiera och namnge teman och slutligen skapa rapporten. Det första steget, att bekanta sig med datamaterialet, innebär en fördjupning i datamaterialet som oftast går ut på upprepad läsning av data samt sökandet efter mönster (Braun *et al.*, 2006). Även transkriptionen av den empiriska data som samlats in ses som ett bra sätt att bekanta sig med materialet vilket har tagits tillvara på i denna studie. I detta steg har gjorts som rekommenderats och läst materialet flera gånger samt börjat se mönster såsom likheter och skillnader bland respondenternas svar. Det andra steget i att genomföra en tematisk analys, att generera initiala koder, vilket innebär att hitta det mest grundläggande elementet i informationen som kan bedömas meningsfullt (Braun *et al.*, 2006). I denna studie har detta steg gjorts genom att försöka hitta kärnmeningar i respondenternas svar, alltså vad det verkligen är som uppmärksammas. Som beskrevs ovan byggde även kodningen på litteraturgenomgången eftersom studien har en deduktiv ansats.

Det tredje steget, att leta efter teman, innebär att fokus läggs på de bredare teman som söks hellre än kodning (Braun *et al.*, 2006). Detta har gjorts genom att sortera kodningen till respektive tema och ibland även lägga ihop olika koder som skapat ett eget tema. Till exempel koderna: vänskapshot, egenintressehot och självgranskningshot bildar tillsammans med ytterligare koder temat oberoendehot. Detta kan avläsas i tabellen nedan där en sammanställning av koder samt teman hittas (se tabell 3.2.5). Koderna till vänster i tabellen bildar tillsammans respektive tema som är till höger i tabellen. Gällande koderna har specifika kärnmeningar från intervjuguiden som ofta är återkommande ämnen valts som kod och varje kod har sedan tilldelats en bokstav. De olika teman har i sin tur byggt på koderna samt även

ämnen som ofta är återkommande. Även de ämnen där det fanns mycket likheter och skillnader i empirin har valts att belysas som teman samt att de olika teman även bygger på teori. De senare tillvägagångssätten för att belysa teman är enligt Bell *et al.* (2019) några av de bra sätt som finns för att identifiera teman.

Tabell 2: Koder och teman

<b>Koder</b>	<b>Teman</b>
Upprätthålla förtroendet (A) Trovärdig granskning (B) Intressenter (C)	Förtroende
Definition av oberoende (D) Säga ifrån (E) Interna kontroller (F) Analysmodellen (G)	Oberoendebedömning
Scenario (H) Analysmodellen (gällande hoten) (I) Egenintressehot (J) Självgranskningshot (K) Vänskapshot (L) Motåtgärder (M) Hot (N)	Oberoendehot
Individuell bedömning (O) Olika bedömningar (P) Gråskalor (Q) Riskbedömning (R)	Faktiskt oberoende
Tredje man (S) Utifrån (T) Omgivning (U) Scenario synbart oberoende (V) Lyx (W) Nöje (X)	Synbart oberoende
Erfarenhet (Y) Revisionskvalité (Z) Personlighet (Å) Noggrannhet (Ä) Riskbenägenhet (Ö) Väsentlighet (AA)	Karaktärsdrag

Det fjärde steget, granskning av teman, går ut på att finslipa sina teman genom att exempelvis utesluta vissa teman eftersom där inte är tillräckligt med intressant material eller att separera

ett tema till två olika (Braun *et al.*, 2006). I detta steg sorterades delar av materialet in i olika teman vilket gjorde att vissa teman helt enkelt blev för intetsägande och därför uteslöts samt att vissa teman blev för stora och behövde delas upp i två. Ett exempel på detta är det initiala temat "definition av oberoende" som senare fick slås ihop med och ingå i temat oberoendebedömning. Det femte steget, definiera och namnge teman, innebär att fånga essensen i varje tema (Braun *et al.*, 2006). Alltså vad varje tema handlar om samt vilka aspekter av det empiriska materialet som ska ingå i respektive tema. Slutligen kommer det sjätte steget, att skapa rapporten, vilket innebär att välja specifika exempel från datamaterialet och med hjälp av dessa föra en relevant diskussion för senare besvarande av forskningsfrågor (Braun *et al.*, 2006). I detta steg togs utdrag från respondenternas intervju svar och vävdes in i den övergripande analysen som slutligen kopplats samman med teori från litteraturgenomgången. Här lades stor vikt vid att få in utdrag från respondenternas svar under det tema där de belyste som mest samt att undvika upprepning.

Några fördelar med användningen av tematisk analys kan vara flexibiliteten som möjliggörs samt att det är en relativt enkel metod som är lätt att lära sig (Braun *et al.*, 2006). En annan fördel är att tematiseringen hjälper till att belysa likheter och skillnader i det insamlade materialet (Braun *et al.*, 2006). Det sistnämnda har varit till stor fördel i denna studie då del av forskningsfrågan går ut på att belysa just ifall det finns några skillnader mellan auktoriserade revisorer samt revisorsassistenter i deras oberoendebedömning. En nackdel med tematisk analys är att det kan råda oenigheter kring tolkningen av datamaterialet ifall materialet inte speglar tolkningen i analysen (Braun *et al.*, 2006). Detta kan vara fallet ifall analysen inte innehåller tillräckligt med argumentation. För att undvika detta har hänsyn tagits till denna möjliga nackdel genom att alltid argumentera så tydligt som möjligt för de paralleller som dras mellan dels det empiriska materialet samt analysen dels mellan det empiriska materialet och litteraturgenomgången.

### 3.2.6 Validitet, reliabilitet och forskarens objektivitet

Materialet som samlas in måste vara trovärdigt och riktigt för studiens syfte. Validitet innebär enligt Denscombe (2018) att insamlad data är exakt och träffsäker. Det innebär vidare att materialet som samlas in ska vara mätbart och användbart i förhållande till studiens syfte. Detta kan göras genom en triangulering där källor jämförs med varandra för att mäta trovärdigheten i källorna och se ifall de stämmer överens med andra (Denscombe, 2018). Det

insamlade datamaterialet har stämt väl överens med tidigare forskning och evidens inom området. Dessutom har svaren som getts av respondenterna till viss del varit samstämmiga med varandra vilket indikerar på god trovärdighet till insamlad data. Därmed innebär det att validiteten är hög i studien och materialet har hög användbarhet och studiens resultat och slutsatser får hög trovärdighet.

Reliabilitet innebär att insamlad data är pålitlig. Eftersom data i denna studie är insamlad via intervjuer är forskarna nära kopplade till data som samlas in och kan därför bli påverkad av forskarens "jag" (Denscombe, 2018). För att uppnå hög reliabilitet ska samma sorts studie kunna genomföras igen med liknande resultat ifall den forskaren då också är så objektiv som möjligt (Denscombe, 2018). Dock kan det vara problematiskt i denna studie att komma fram till samma sak igen vid upprepande av denna studie eftersom revisorerna som undersöks har olika yrkeserfarenheter och åsikter. Därför är resultatet relativt unikt eftersom den behandlar ett djupgående ämne där materialet inte är särskilt generaliserbart. Däremot är stor del av insamlad data relativt lik tidigare forskning samt nuvarande evidens inom området vilket ger en ökad reliabilitet för studien.

Eftersom kvalitativ data har samlats in genom intervjuer är det viktigt att forskarna är så objektiva som möjligt för att få ett trovärdigt och rättvisande datamaterial. Det innebär att forskarna ska vara så oberoende och neutrala som möjligt (Denscombe, 2018). Det är även viktigt att forskarens "jag" som innebär att forskarens värderingar, åsikter och erfarenheter inte har inflytande över tolkningen och insamlandet av data. Forskaren måste kunna stänga av sina åsikter, erfarenheter och fördomar och ha ett öppet sinne och sedan tolka data objektivt. Under intervjuerna har ett antal frågor ställts där forskarna sedan ställt följdfrågor eftersom semistrukturerade intervjuer har gjorts. Under intervjuerna har forskarna varit så neutrala och objektiva som möjligt. Under tolkningen av data har materialet använts objektivt och inte på ett snedvridet sätt. Inte heller har materialet använts och tolkas subjektivt för att uppnå ett visst resultat.

## 4. Empiri

Nedan redogörs för det insamlade empiriska materialet, respondenternas intervjusvar. Detta görs utifrån teman såsom förtroende, oberoendebedömning, oberoendehot, faktiskt oberoende, synbart oberoende samt revisorns karaktärsdrag.

### 4.1 Förtroende

Förtroendet för revisorn är något som enligt respondenterna är avgörande för att revisorn ska kunna genomföra sitt arbete och för att granskningen ska anses trovärdig. Respondenterna menade dessutom att när en revisor skrivit på en revisionsberättelse ska alla möjliga olika intressenter kunna lita på den. Det som respondenterna mest ansåg skada förtroendet var ett eventuellt oberoendehot samt huruvida det synbara oberoendet kan ifrågasättas. Nedan beskriver respondent 3 sambandet mellan förtroendet och eventuella oberoendehot.

*Ja förtroendet och eventuella oberoendehot hänger helt klart ihop. Alltså när det uppkommer situationer där det visar sig att man inte är oberoende så skulle det försämra förtroendet såklart. (R3)*

Något som också beskrevs gällande förtroendet är att det även har en koppling till det synbara oberoendet vilket respondent 4 belyser nedan.

*Det spelar egentligen ingen roll om jag tycker att jag är oberoende när tredje man får reda på hur förhållandet egentligen är och då ändras uppfattningen om att revisorn inte kan vara oberoende. (R4)*

Respondent 2 uttrycker även att förtroendet är av yttersta vikt för att revisorn ska kunna göra sitt arbete samt upprätthålla sitt rykte gentemot omgivningen.

*Ja ett eventuellt oberoendehot kan skada förtroendet för mig rejält beroende på vad det är för någonting. Sen är det kanske inte bara förtroende mot själva kunden utan det kan vara förtroende mot både kollegor och resten av marknaden. Skulle de inte tycka att du är oberoende vid ett visst uppdrag så kan det skada ditt personliga rykte. (R2)*



Respondent 1 och 5 poängterar ytterligare hur viktigt förtroendet är för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete.

*Förtroendet hade ju förmodligen skadats av eventuella oberoendehot för att då känns det som att jag inte följer de lagar och regler som jag som revisor ska hålla mig till och då är det klart om man då börjar ifrågasätta oberoendet och så, så kan man ju börja ifrågasätta fler saker och om jag verkligen kan min sak eller om jag är slarvig. Så jag tror att det hade kunnat skada mig som auktoriserad revisor. (R5)*

*Oberoendet är en väldigt viktig del av revisionen för att skapa förtroende för oss som revisorer och de tjänster som utförs men det är också viktigt eftersom vi annars mister hela förtroendet som vi har på marknaden och då kan vi inte vara revisorer och granska någon annan om vi inte samtidigt är oberoende. (R1)*

Däremot uttryckte respondent 1 även att revisorerna ibland blir för noggranna och tänker för mycket på vad omgivningens uppfattningar är.

*Jag tror att ibland är vi alldeles för paranoida när vi gör bedömningen. Jag tror inte att marknaden ser det som ett jättestort problem. (R1)*

## 4.2 Oberoendebedömningen

För att kunna genomföra en oberoendebedömning krävs först en förståelse för vad revisorns oberoende egentligen innebär. Enligt respondenterna beskrevs definitionen av revisorns oberoende enligt lag som hittas i 20 § RL (SFS 2001:883) vara tillräcklig i stora drag eftersom de tre begreppen är väldigt breda och därför täcker in allt. Däremot när respondenterna själva beskrev oberoendet uppkom ytterligare förklaringar för att definiera oberoendet, utöver de tre begreppen. Det som är återkommande förklaringar är med hjälp av faktiskt och synbart oberoende.

*Oberoende innebär att vara oberoende så att man själv känner sig som oberoende, alltså på riktigt, men också utifrån att kunna se oberoende ut. (R1)*

För respondent 1 innebär oberoendet både att revisorn själv ska känna sig som oberoende, faktiskt oberoende, men också att omgivningen ska anse revisorn vara oberoende, synbart oberoende. Även respondent 3 påpekade att både faktiskt och synbart oberoende bör föreligga för att anses oberoende.

*Oberoende innebär att det inte får finnas något som gör att jag påverkas och egentligen inte ens att en annan känner att jag skulle göra det heller. (R3)*

Ytterligare definierade respondent 4 istället oberoendet ur ett lite annorlunda perspektiv då denne syftade till att beskriva oberoendet som när revisorn inte är ekonomiskt bunden av klientens önskemål.

*Vissa kunder har man kanske bara jobbat med i ett år och vissa i 20 år och det är självklart, hur kan du fortfarande vara oberoende om du jobbat med samma kund i 20 år? Man får ju aldrig ha en kund som jag är så pass beroende av att om vi skulle förlora den kunden att vi då skulle förlora en så pass stor omsättning att utifrån det då kanske den kunden kan göra vad som helst. Så jag skulle vilja säga att det är viktigt att när en kund går över gränsen, oavsett om du jobbat med kunden i 1 år eller i 20 år att du måste markera klart och tydligt att det här inte är okej och om du inte rättar dig efter det här kan vi inte fortsätta att jobba ihop. (R4)*

Även respondent 1 förklarar att det är viktigt att kunna vara tydlig med klienten och säga ifrån men att det ibland kan vara svårt.

*Sen är det svåra att äventyra vår relation genom att tacka nej. Jag tror inte det svåra är att säga nej utan det svåra är vad gör det om jag säger nej. (R1)*

Respondent 4 avslutar även med att påpeka vikten av det synbara oberoendet genom att diskutera omgivningens syn.

*Det är viktigt för omgivningen också att veta fastän jag har kundrelationer som är både 10 och 20 år gamla att man är känd för att man är redbar och man gör vad man kan för att kunden ska följa gällande lagar och förordningar. (R4)*

Även respondent 5 väljer att poängtera det synbara oberoendet när denne definierar oberoendet.

*Jag brukar tänka att när jag ska ta mig an en kund, att hur ser den tredje parten på vår relation. Om de gör bedömningen att vi inte känner varandra eller att de gör bedömningen att man har en alltför nära relation. Det är lite så jag tänker. (R5)*

Vidare till oberoendebedömningen är interna kontroller något som framkom ha stor betydelse. Riktlinjerna kring oberoendebedömningen var de samma för revisorer inom samma revisionsbyrå men mellan olika revisionsbyråer kan de se olika ut.

*Vi har olika typer av register där man registrerar alla sina egna och sina närståendes styrelseuppdrag, större äganden och så vidare. Sedan matchas det i en databas så jag kan aldrig vara med i revisionsdokumentationen om jag till exempel är styrelseledamot eller suppleant i till exempel en bostadsrättsförening. Sen varje år har vi också uppföljning där man får bekräfta sitt oberoende. Sedan har vi en separat databas där registrerar vi alla typer av innehav som vi har. Det gäller allt, pensionsfonder, obligationer, fastigheter som jag äger och så vidare. (R1)*

Respondenten uttryckte även en slags trygghet i att ha alla dessa interna hjälpmedel till hands. Något som ansågs underlätta oberoendebedömningen var alltså dels de här interna kontrollerna dels att arbeta för en större revisionsbyrå eftersom det bland annat möjliggör dessa interna hjälpmedel.

Fortsättningsvis kan konstateras att när det gäller oberoendebedömningen använder sig alla respondenterna av analysmodellen för prövning inför varje nytt uppdrag. Varje gång en revisor får ett nytt uppdrag är de enligt lag tvungna att göra en oberoendebedömning med analysmodellen som tidigare nämnts enligt 21 § RL (SFS 2001:883). Respondenterna var alla väl bekanta med analysmodellen och dess olika steg samt att de var tvungna att testa sitt oberoende via analysmodellen vid ett nytt uppdrag eller vid ny revision med gammal klient då omständigheterna för tidigare bedömning kan ha ändrats.

*Vi använder alltid analysmodellen när vi lägger upp en ny kund. Vi kan inte ens lägga upp en ny kund så att vi kan skicka en faktura om vi inte har gjort en analysmodell (R1).*

Vidare framkom det att det finns skillnader mellan revisorerna gällande vilken analysmodell de använder. Detta eftersom de olika revisionsbyråerna där respondenterna arbetar har egendesignade analysmodeller med utgångspunkt i FAR:s analysmodell. Respondenterna förklarade att deras analysmodell på revisionsbyrån där respektive revisor arbetar, är lik FAR:s men att det fanns vissa tillägg i modellerna. Respondent 1 menade ytterligare att deras analysmodell som dennes revisionsbyrå använder även är tydligare än FAR:s och innehåller exempel i syfte i att förtydliga den.

*Jag använder egentligen bara den analysmodellen som vi själva har och inte den analysmodellen som FAR använder. Det kan vara så att vår analysmodell är lite tydligare. Det står mer exempel i vår analysmodell vilket det inte gör i FARs. (R1)*

*Jag tror att vi har en egen analysmodell men som är väldigt lik den från FAR. Nu vet jag inte exakt hur deras ser ut. Jag tror iallafall att det är så att vi minst måste ha det såsom FAR säger sen om vi då har tillägg skulle jag snarare tro i sådan fall. (R3)*

Här beskriver båda respondenterna att de tycker deras analysmodell liknar den utgiven av FAR men att deras analysmodeller inom respektive revisionsbyrå har ytterligare tillägg jämfört med FAR: s. Detta är något som även respondent 4 påpekar.

*Man kan ju säga att den analysmodell som vår byrå har tagit fram inom vår organisation den ser ut på ett visst sätt. Men om vi då pratar om analysmodellen i stort så är det säkert så att FAR har tagit fram någon grundmodell om hur den borde se ut, för det vet ju du också att det finns många olika revisionsbyråer, det finns många enmans byråer, och de är ju också skyldiga att använda analysmodellen men det är säkert så att den ser lite olika ut på olika håll. Men jag tror att den som vår firma har den är säkert bredare och tuffare jämfört med hur grundmallen ser ut. (R4)*

Vidare enligt respondent 2 och 3 som båda är revisorsassistenter är det de som fyller i och dokumenterar analysmodellen och sedan granskar påskrivande revisor det som revisorassistenterna fyllt i för att säkerställa att det är korrekt.

*Det är ju vi revisorsassistenter som fyller i det sen tittar revisorerna på de så att de ser korrekta ut. (R2)*

Ytterligare beskrev respondent 1 att på revisionsbyrån som denne arbetar på används modellen på samma sätt av alla revisorer men att denne inte visste hur det såg ut på andra revisionsbyråer. Enligt respondent 4 och 5 används modellen på samma sätt oberoende om det är en revisorsassistent eller auktoriserad revisor.

*Jag har bara arbetat på samma byrå som jag arbetar för nu under hela min karriär så jag har svårt att uttala mig om hur revisorer på andra byråer använder sig av analysmodellen. Men alla revisorer inom den byrå jag arbetar för använder analysmodellen på samma sätt eftersom vi använder samma dokumentationsprogram. (R1)*

*Nej jag tror att den är samma. Jag har alltid, om jag tittar på mig själv så har jag haft samma, tänker även om jag varit assistent eller auktoriserad revisor. (R5)*

Däremot har respondent 5 arbetat på flera revisionsbyråer tidigare, både mindre revisionsbyråer och större, vilket enligt denne medför en påverkan för hur obereondebedömningen går till.

*På en större byrå där jag arbetat har väl kanske lite mer att jag måste fylla i formulär för att de finns på flera orter vilket göra att jag ska fylla i om jag äger aktier i några bolag och så vidare. De går mer djupt och jag kan känna att de går in mer privat vilka aktier som man äger i olika bolag och så vidare. Är det så att jag äger aktier i bolaget får jag inte ingå i teamet så den större byrån har kanske lite mer omfattande undersökningar när det kommer till oberoendet och det är för att de finns i hela Sverige. Medan på de mindre revisionsbyråerna vi har ju inte samma omfattning av kunder. (R5)*

### 4.3 Oberoendehot

De oberoendehot som analysmodellen berör är egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet (Carrington, 2014). Av dessa fem hot har det valts att exkludera partställningshotet samt skrämshotet vid insamling och analys av empiri. Detta eftersom dessa hot är betydligt enklare att bedöma eftersom det inte råder lika stor osäkerhet kring dessa samt förekommer de sällan i praktiken. Därav har det enbart gjorts scenario om egenintressehotet, vänskapshotet samt självgranskningshotet. Alla respondenter ansåg att analysmodellen täcker in alla hot som kan finnas mot oberoendet då hoten kompletterar varandra. Alla respondenter var dessutom eniga om att analysmodellen alltid ska användas vid nytt eller förnyat uppdrag och att det inte finns några undantag utan det är ett krav.

*Nej analysmodellen har ju med allt det tycker jag men sen kanske mer av den är mer översiktlig men de kompletterar ju varandra alla de här olika hoten. (R2)*

*Nej alltså frågorna som finns i analysmodellen är ofta så breda så då får du ju feltolka den med flit om du skulle undanhålla och säga att den inte är heltäckande, så det tror jag nog att den är. (R3)*

Respondent 4 uttrycker även att analysmodellen förändras i takt med praktiken och täcker därmed in tänkbara hot.

*Saker och ting förändras då uppdaterar man ju den här analysmodellen så såsom den såg ut för 15 till 20 år sedan så ser den inte ut idag, den har liksom blivit bredare och bredare bara för att det här oberoendet är väldigt brett. (R4)*

Vidare beskriver respondenterna 4 och 5 att analysmodellen noga följs och ifall det inte kan påvisas att en revisor är oberoende får denne inte stanna kvar på uppdraget.

*Om jag och 2 kollegor jobbar på samma uppdrag så måste alla fylla i den här analysmodellen för att bekräfta sitt oberoende och kan man inte visa på att man är oberoende kan man inte jobba på uppdraget. (R4)*

*Det blir ju olika frågor som man får svara på som sedan blir utfallet om man kan anta sig uppdraget eller inte. (R5)*

#### 4.3.1 Egenintressehotet (Scenario 1)

Under intervjuerna ställdes revisorerna inför olika scenarier kring en viss situation där revisorn skulle göra en oberoendebedömning. Det första scenariot omfattade egenintressehotet som analysmodellen tar upp som ett hot mot oberoendet (se bilaga 3). Detta scenario är dessutom ett tidigare fall där revisorsinspektionen (2017) ansåg att skattekonsulten ingick i samma nätverk och hade ett egenintresse i klientbolaget. Revisorsinspektionen (2017) bedömde vidare att ifall revisorn kvarstår som revisor i bolagsgruppen förlorar denne sitt oberoende enligt analysmodellen som regleras i 21 § RL (SFS 2001:883) och det finns inga motåtgärder som läker detta så länge inte skattekonsulten säljer sitt innehav eller säger upp sin anställning.

Bedömningen som gjordes av de två revisorassistenterna var densamma. Detta eftersom både respondent 2 och 3, uttryckte att de inte hade tagit sig an uppdraget överhuvudtaget då det inskränker oberoendet för revisorn. Respondent 2 menade att denne inte skulle ta uppdraget om någon på samma revisionsbyrå hade haft ett aktieinnehav i aktuellt bolag.

*Då hade jag inte skrivit på, jag hade inte tagit mig an det uppdraget. Det hade jag inte gjort om det hade varit någon på den byrå som jag jobbar för överhuvudtaget. Alltså om det hade varit någon på samma firma som jag som haft aktier i det bolaget så hade jag inte skrivit på det. (R2)*

Respondent 3 menade att denne inte heller hade tagit på sig uppdraget om någon på samma revisionsbyrå har ett aktieinnehav i bolaget som ska revideras och menade också att detta inte är okej på den revisionsbyrån som denne arbetar på. Vidare ansåg respondent 3 som tänkbar motåtgärd att antingen hade ingen på revisionsbyrån tagit sig an uppdraget eller hade den aktuella skattekonsulten i detta fall fått avsluta sin anställning. Några andra motåtgärder menade respondenten inte var möjligt för att bibehålla oberoendet då materialet kring revisionen hade varit tillgängligt för skattekonsulten. Vidare ansåg inte heller respondent 3 att det hade varit möjligt att skicka uppdraget till ett annat kontor på annan ort utan delar samma uppfattning som respondent 2.

*Alltså just när man är ägare tror jag att det blir väldigt svårt att ens någon på ett annat kontor hade tagit över uppdraget. Jag menar vi har ju interna servrar och annat och vill han komma åt det så skulle han ju kunna komma åt det på något vänster tror jag. Så där tror jag inte att det finns någon lösning, vi får ju inte äga, alltså finnas med i något aktiebolag, det står i vår anställning att vi inte får det. (R3)*

Fortsättningsvis är de auktoriserade revisorernas resonemang kring tillvägagångssättet i detta scenario olika. Respondent 5 menar att så länge skattekonsulten hålls åtskild och inte ingår i revisionsteamet ses inga hinder mot att anta uppdraget.

*För min del är det inget hot med förutsättning att skattekonsulten inte är involverad i uppdraget eller ingår i revisionsteamet. Ja hade kunnat ta mig an det på samma kontor, det tycker jag. Det gäller ju, man måste ha riktlinjer i sådana fall på byrån, det är samma sak om det hade varit en redovisningskonsult som hade varit involverad att den som sköter skatten eller bokföring får inte ingå i revisionsteamet och så länge de inte gör det så ska det inte vara något hinder. (R5)*

Ytterligare menade respondent 1 istället att det beror på hur involverad skattekonsulten är i fallet och ifall denne är avskild från revisionsteamet hade det kunnat vara okej. Dock kan det synbara oberoendet påverkas vilket medförde att respondenten ansåg att det inte var lämpligt att ta klienten även om skattekonsulten inte var inblandad i revisionen utan respondenten hade gett uppdraget till ett annat kontor inom revisionsbyrån och då hade det varit okej. Motåtgärder kan göras enligt respondent 1 som att skattekonsulten hålls avskild från uppdraget men ändå hade det varit olämpligt utan det bästa är om ett annat kontor på annan ort tar uppdraget.

*Det finns öppningar för motåtgärder enligt analysmodellen såsom att han vore helt avskild från revisionsteamet, det är helt andra typer av medarbetare, vi kommer aldrig prata med honom om uppdraget och sådär. Men jag tänker ändå att om jag tittar utifrån, jag kan vidta motåtgärder visst det kan jag göra, men jag skulle inte känna mig bekväm själv i att ta det uppdraget så jag skulle välja bort det. Men vi har inget problem ur ett byråperspektiv. Det är inte så att vi absolut inte kan ha kunden. Men jag skulle säga att det är olämpligt att någon på vårt kontor har kunden. (R1)*



Vidare ansåg respondent 4 att det finns ett tydligt egenintresse hos skattekonsulten vilket medför att respondenten hade agerat med försiktighet. Respondenten menade att det känns olämpligt och denne hade frågat sina högre chefer huruvida uppdraget bör tas an eller inte. Respondenten menar också att motåtgärder hade kunnat göras i form av att skattekonsulten sålt av sitt ägande. Respondenten sa under intervjun att denne inte ansåg det möjligt att skicka vidare uppdraget till ett annat kontor på annan ort då det inte hade någon betydelse eftersom det fortfarande hade hanterats av samma revisionsbyrå.

*Det hade inte alls känts bra om han dessutom äger för då har han självklart ett egenintresse i detta och då ska man vara jättoförsiktigt för när man då får denna informationen och vet om att han dels är anställd det är en sak, men just det här att han äger och då har han såklart ett intresse att det här ska bli så bra som möjligt för det kan berika hans privata plånbok. (R4)*

#### 4.3.2 Självgranskningsshotet (Scenario 2)

Det andra scenariot (se bilaga 3) innefattade självgranskningsshotet genom att revisorn först gett fristående rådgivning angående bokföring och sedan eventuellt utför revisionen för det bolaget (för vidare förklaring av begreppet fristående rådgivning se bilaga 1). Detta scenario är inget bedömt fall utan en fiktiv situation.

Respondent 2 ansåg att ett sådant råd med den sorts rådgivning som gavs hade varit okej och denne hade gett rådet trots den också senare varit revisor.

*Det är de som ringer typ en gång i månaden och det handlar ju om bolagets drift så att säga, det är ingen avancerad rådgivning. Så den hade jag inte haft några problem med att ta mig an. (R2)*

Respondent 1 och 3 var samstämmiga om att agerandet i scenariot beror på bolagets storlek, ifall det varit ett noterat (större) bolag hade de varit försiktiga med att ge en sådan typ av fristående rådgivning. Vid mindre bolag ansåg de två respondenterna att det troligtvis varit okej.

*Ja dels beror de nog på hur stort det här bolaget är skulle de vara något större så tror jag nästan man skulle behöva någon form av yttrande från någon annan. (R3)*

Respondent 1 menade ytterligare att motåtgärder hade kunnat göras i form av att någon annan kunde granska den post som revisorn gett råd kring.

*Om vi pratar om ett noterat bolag så skulle jag nog vara väldigt försiktig iallafall. Är det ett mindre bolag skulle jag nog säga att det inte är något problem men man skulle ju kunna göra motåtgärder i att låta någon annan granska den posten till exempel. (R1)*

Dessutom menade respondenterna att det beror på vilken typ av rådgivning som ges. Respondent 1 och 5 menade att det inte varit så lämpligt att revidera ett bolag som denne gjort grundbokföring i men enklare rådgivning är okej.

*För vi som revisorer kan göra grundbokföring och då är det olämpligt att jag tar uppdraget överhuvudtaget. Men om jag har gett råd exempelvis om jag har beskrivit regelverket och man skulle kunna göra såhär eller såhär och så vidare. Om de då fattar beslutet att göra bokföring själv tror jag inte att det är ett problem att jag sen går in och gör en granskning för då är det ingen självgranskning. (R1)*

*Jag kan inte se att det skulle vara ett hot, vi får ju ge råd i frågor så jag ser inget hot i det, det är mer det att man ger dem ett råd sedan får de boka det själva, det hade varit en annan sak och gjort bokningen, då hade jag inte kunnat granska det men i det här fallet är det bara en typ av rådgivning och då ska det inte vara något hot. (R5)*

Respondent 4 var mer restriktiv i detta scenario jämfört med respondent 1 och 5. Denne ansåg att det inte var okej att bistå med denna typ av fristående rådgivning där den sedan granskar posten. Ingen som ingår i revisionsteamet får ge sådana typer av råd för att annars kan den inte vara med och revidera bolaget.

*Det ska man vara jätteförsiktig med för om det här sen skulle hända något och det visar sig att den som granskar har själv givit råd på det han granskat, det här med jäv*

*är jätteallvarligt så ja det är jättesvårt att läka och det är därför det är så himla viktigt.*  
(R4)

#### 4.3.3 Vänskapshotet (Scenario 3)

Detta scenario omfattar vänskapshotet eftersom en revisor blir tillfrågad att revidera ett bolag där revisorns gamla skolkamrat är styrelseledamot (se bilaga 3). Detta scenario är också ett fiktivt fall. Även i detta scenario råder skilda meningar mellan respondenterna. Enligt respondent 2 var det inga problem ifall revisorn skulle känna ägaren eller styrelseledamöter, eftersom detta inte medför att revisorn gör någon skillnad mellan klienter endast för att den känner någon och kommer därmed inte påverka revisionen.

*Det är ju inte så att vi ändrar några väsentlighetstal eller ändrar inställning till om vi hittar fel eller något sådant här det är ju inte så. Har de gjort fel så får de ju liksom stå för det och att de har missat någonting. Vi är ju faktiskt till för det och måste följa vad det är vi ska göra så det brukar aldrig vara några problem. Det är ju aldrig någon revisor som säger att nej men det skiter vi i, vi vill inte störa honom eller något sådant här. (R2)*

Respondent 3 menade att det beror på bolagets storlek och ifall det hade varit ett större bolag hade det varit tveksamt. Vidare sade respondent 3 att det också beror på relationen. Det var inte något problem ifall det endast var fråga om bekantskap men är vänskapsrelationen starkare att de exempelvis träffas privat är det inte okej. Det måste revisorn själv avgöra hur bra vänner de är och därmed får revisorn själv avgöra ifall det är okej eller inte.

*Man får känna liksom hur nära man är den här personen som i Kristianstad det är ju jättemånga man är bekanta med och blir bekanta med, så det är många uppdrag man inte skulle kunna vara revisor i. Skulle man sen umgås varje helg så blir det ännu mer, men nu tolkar jag det lite som att de är mest bekanta och då skulle jag ändå säga att det är okej. (R3)*

Respondenten påpekade även en annan aspekt att revisorn själv kan känna sig oberoende men det kan vara problematiskt ifall tredje man anser att de är nära vänner för då påverkas det synbara oberoendet och är därmed också en viktig aspekt i oberoendebedömningen.

*Om man tar sig själv så skulle man nog kunna känna sig oberoende men sen är det ju egentligen vad en tredje person tycker som blir det svåra att bedöma egentligen. Man kan ju känna sig själv oberoende men andra kanske inte tycker att det är så. (R3)*

Respondent 1 menade liksom respondent 3 att det beror på styrkan i relationen mellan revisorn och klienten. Ofta känner revisorn själv ifall de är för bra vänner eller enbart bekanta med varandra. I detta fall bedömde respondent 1 att det hade varit okej då de enbart är bekanta och stöter på varandra ibland på lokala evenemang, dock skulle denne dokumentera att det finns en relation mellan dem sedan tidigare.

*Men att man träffas då och då i byn på någon marknad eller barnen kanske går i samma klass eller så, jag skulle säga att det är inget problem men jag skulle ändå vilja dokumentera att vi har en relation sedan tidigare (R1).*

Respondent 4 ansåg istället att det troligtvis inte varit okej att ta sig an uppdraget. Dock betonades att det berodde på hur relationen såg ut mellan revisorn och barndomskompisen. Det sades också att det är en stor skillnad på ifall revisorn och klienten bygger upp en yrkesmässig relation under den tid som revisorn reviderar bolaget jämfört med om de går in i en yrkesmässig relation med en tidigare privat relation med varandra. Respondenten sa dessutom att det enda som denne ansåg vara okej var att bli revisor genom rekommendationer som vänner gett till andra, men att ha umgåtts och vara vänner är troligtvis inte okej.

*Man ska aldrig bli revisor till sin bästa vän eller till sina barndomsvänner utan det är jätteviktigt, för det är en helt annan sak att när man inte känner någon från första början utan arbetar upp en yrkesrelation med en kund som jobbar med sitt företag och jag jobbar i min profession. För när man umgås med någon privat så är man för nära vän, men när du inte förövrigt umgås utan att det är mer rekommendationer då tycker jag att det kan vara okej. (R4)*

Respondent 5 resonerade på samma sätt som respondent 4 och hade inte tagit sig an uppdraget som revisor. Denne menade att det beror på hur stark relation som revisorn hade med klienten

men denne ansåg att denna relation i scenariot var för stark privat och därför hade inte uppdraget tagits an.

*Men då brukar jag tänka lite så vad det är för typ av relation men jag tolkar det som att det här är någon som kanske står mig ganska nära, inte liksom en affärsrelation utan det här är ju lite mer på det privata planet och då känner jag att om man då ska se det med tredje parts öga så ser det inte bra ut att man är revisor i bolaget i och med att han sitter på en ledande position i bolaget så jag hade tackat nej att ta på mig uppdraget. (R5)*

#### 4.4 Faktiskt oberoende

Faktiskt oberoende omfattar hur revisorn uppfattar sig själv som oberoende eller ej medan det synbara oberoendet handlar om hur omgivningen uppfattar revisorn. Gällande det faktiska oberoendet är alla respondenter överens om att både det faktiska och synbara oberoendet bör föreligga för att revisorn ska anses oberoende samt att revisorer bedömer sitt faktiska oberoende olika. Respondent 2 menade att det beror på att varje revisor har olika trösklar kring vad de anser är okej eller inte. Dock finns det starka riktlinjer på revisionsbyrån som gör att revisorn aldrig går utanför gränserna utan enbart kanske hamnar i en gråzon där det aldrig blir någon fara beroende på hur bedömningen görs av revisorn. Vidare menade respondent 2 att det kan vara lite väl strikt ibland med oberoenderegleringarna.

*Det varierar ju såklart från människa till människa men vi är ju olika som personer och vi har ju olika trösklar om vad man tycker är okej och inte okej. Men på den byrån där jag arbetar så har vi ändå utarbetade riktlinjer och det är ju aldrig någon som befinner sig i fel zon så att säga det kan ju vara så att man går ut lite grann i någon slags gråzon men det är ju liksom aldrig så att det skulle vara någon större fara kan jag ju tycka. (R2)*

Respondent 3 var också inne på att oberoendebedömningen kan variera beroende på revisor. Denne menade att det faktiska oberoendet kan bedömas annorlunda i situationer där det finns en gråskala och inte tydliga objektiva riktlinjer kring vad som gäller utan när det snarare krävs en subjektiv bedömning. Exemplet denne gav var bedömningen ifall revisorn och klienten är nära vänner eller enbart bekanta.

*Ja men det tror jag ändå. Som jag sa innan så finns de ju en liten gråskala där ifall man är bekanta eller riktigt bra vänner och där kan det nog alltså, alla människor är olika så det tror jag kan spela roll. (R3)*

Vidare menade respondent 1 att anledningen till att det finns så många fall som berör oberoendet som revisorsinspektionen har fått utreda och döma är för att revisorer bedömer sitt faktiska oberoende olika. Oberoendet är alltså ett ständigt omdiskuterat ämne där revisorer gör olika bedömningar.

*Det märker man när vi diskuterar oberoendet att det alltid finns någon fråga kopplat till oberoende, analysmodellen eller någon typ av etisk fråga i alla revisionsprov. Och det är väldigt många olika typer av resonemang som förs i de frågorna kan man säga. Ja vi är människor och gör olika bedömningar. (R1)*

Respondent 4 ansåg att det denne också trodde att en viss skillnad kan förekomma i situationer där revisorn känner sig oberoende men inte riktigt tänker på vad omgivningen anser. Även i situationer där revisorn vill ha in en stor klient till revisionsbyrån finns det risk att revisorn kan tendera att se bortom vissa riktlinjer för att kunna anpassa sig för att dra in en ny stor klient till revisionsbyrån. Även med mindre revisionsbyråer finns det en risk att det tummas på regler. Dessutom menade denne att vi alla är olika och har därmed olika åsikter och preferenser som gör att bedömningarna varierar liksom respondent 1 sa.

*Men det finns många mindre revisionsbyråer med bara några få anställda och sen framförallt har de kanske inte den storlek på kunder heller och där kan det nog vara så i olika sammanhang att de tummar lite på det här ibland men som sagt var när man tittar på en större organisation vi har ju ansvarsförsäkringar vi revisorer då tror jag att vi mer regelbundet får reda på tänk på det där och tänk på det här. (R4)*

Respondent 4 menade också att det finns en risk att revisorer kan tumma på reglerna när de försöker rekrytera nya stora klienter i hopp om att dra in en ny stor klient i revisionsbyrån.

*Om det är en stor kund som bestämt sig för att kanske byta byrå och det är självklart man är alltid sugen på att få in större kund för de är större arvode och de här bitarna,*

*och det kan finnas en risk att man då kanske inte funderar lika mycket på oberoende för man tänker mer på det affärsmässiga när man ska få in de här som en ny kund. (R4)*

Respondent 5 menade också att de kan förekomma skillnad i revisorns individuella bedömning av oberoendet. Det kan bero på yrkeserfarenhet eller på hur försiktig revisorn är menade respondenten. Vidare sades även att det troligtvis kan förekomma att desto mer yrkeserfarenhet, desto mer vågar revisorn tumma på regler och riktlinjer kring oberoendebedömningen.

*Då kan jag känna lite att det beror nog på hur försiktig revisorn själv är och hur mycket man kan tumma på reglerna, jag tror att de som är relativt nya kanske är ganska hårda på det medan de som jobbat i branschen i 20 år kanske tummar lite grann på det, så att det är klart att man kanske gör olika bedömningar. Och jag har ju kanske sett en tendens att har du jobbat länge inom branschen kanske du lär dig lite grann var revisorsinspektionen tittar efter eller så kanske du har lärt dig hur du ska motivera bort det, medan om du kanske är lite nyare och inte har den erfarenheten är du kanske mer försiktig. Så jag tänker lite så att ju mer erfarenhet, jag vill inte säga slarvig men du kanske gör en annan bedömning om jag säger så. (R5)*

#### 4.5 Synbart oberoende

Det synbara oberoendet är något som bedöms utifrån omgivningen och därmed är det ofta omdiskuterat huruvida revisorn i vissa situationer är oberoende eller inte. Nedan beskriver respondent 1 och 5 att huruvida klientbolaget är kommunalt eller privatägt kan ha en påverkan för hur det synbara oberoendet uppfattas utifrån omgivningen.

*Det som spelar stor roll är vilken typ av bolag man jobbar med, alltså vilken bransch/specialinriktning. För om vi säger att man har en massa kunder i den kommunala sfären och kommuner tycker ju att det är en muta att bli bjuden på lunch två gånger under ett år till exempel. Det tycker ju inte ett noterat bolag så det beror nog väldigt mycket på. (R1)*

*Jag skulle säga typ när de är kommunala bolag, när du verkligen har ögonen på dig. För det är skillnad om du har ett mindre privatägt aktiebolag än om du är i kommunalt bolag för då är du i offentligheten och då har du fler ögon på dig. (R5)*

Även här gällande det synbara oberoendet har ett scenario använts för att förstå hur respondenterna hade resonerat i given situation (se bilaga 3). Detta scenario gällande det synbara oberoendet bygger på ett fall beskrivet i litteraturgenomgången (se avsnitt 2.1.3.2). Det som framkom under intervjuerna gällande scenariot var att båda revisorassistenterna, respondent 2 och 3, ansåg att det inte är okej att ta på sig uppdraget eftersom det är stor risk att det synbara oberoendet blir påverkat då omvärlden kanske inte kommer se revisorn som oberoende. Vidare anser de inte att det är någon speciell enskild komponent av jakt, kost eller logi som sticker ut och gör att de inte vill ta sig an uppdraget utan alla tre förmånerna har en lika stor påverkan på oberoendet och speciellt tillsammans. Dessutom menade respondent 2 att det inte var möjligt att genomföra några motåtgärder, inklusive de motåtgärder som redan var gjorda, eftersom externa parter ändå kan ifrågasätta revisorns oberoende. Alltså varken respondent 2 eller 3 anser att det är okej att vara revisor i detta fall utan menar att oberoendet är hotat vilket medför att revisorn bör avgå.

*Så att redan innan hade man väl stoppat det men om man hade gjort det och varit med på det här hade man nog antagligen som revisor skrivit under för då hade man ju inte haft några spärrar så att säga. Då hade man ju tyckt att allting varit okej men nej jag hade inte valt att delta eller skriva under det. (R2)*

*Men det är jag rätt säker på att det är helt förbjudet inom vår byrå och tror jag nästan på de flesta att det är, just för att det finns en möjlighet att nån ser det som att revisorn inte är oberoende. (R3)*

Respondent 1 ansåg till skillnad från revisorassistenterna att det var okej att bli bjuden på kost och logi men att revisorn skulle ha avstått jakten eftersom det är det inslaget som gör att det inte blir okej att vara revisor i detta fall. Hade det inte varit ett jaktinslag på seminariumstillfällena hade det varit okej att vara med på dessa och bli bjuden på kost och logi.



*Men man kanske borde undvika att vara med på jaktinslaget. Men att vi sover hos våra klienter är inget konstigt, det gör vi ju ofta i revisionen, det är en del av revisionen. Men nöjesinslaget får inte vara för stort eller för exklusivt. (R1)*

Respondent 4 ansåg att dessa seminarier inte ser bra ut om omgivningen fått reda på att revisorn blivit bjuden på jakt, kost och logi. Orsaken är att nöjesdelen är huvudinslaget och inte seminariet med skattedelen och dessutom är det lite för mycket med jakt, kost och logi. Dock uteslöt denne inte denna typ av deltagande helt. Hade de haft skattedelen och sedan blivit bjuden på kost hade det inte varit konstigt men övernattnings i tre dagar är lite väl lyxigt. Hade det varit en endags aktivitet där det bjudits på kost och någon kortare form av nöje hade det varit helt okej enligt respondenten. Det viktiga är att arbetsdelen överstiger nöjesdelen under sådana tillställningar.

*Ja vi hade med revisorn där och han var med på jakt och vi hade jättegott käk och god dricka och sådär och då hade jag nog fått uppfattningen undra hur han kan vara oberoende, när han liksom är med på den typen av tillställningar, nej det hade jag avgått ifrån. Det skulle kunna fungerat men det skulle absolut bara vara en endagsaktivitet då. Men även där finns det säkert dem som haft en restriktivare syn och menar på att "nej man ska överhuvudtaget inte alls" men det viktiga är att det professionella inslaget med skatteinformation och så, att det är det som ska vara den längre delen. (R4)*

Respondent 5 var inne på samma spår som respondent 4. Denne menade att det blev för mycket nöje med jakt och övernattnings och därför är det inte lämpligt som revisor att delta på detta då det synbara oberoendet blir alltför skadat.

*Och här är det för jag är väldigt försiktig, jag tänker lite utifrån tredjeman perspektivet. Jag kan tänka mig att folk kan tänka så att man blir bjuden på något som är nytta med nöje och att det kanske sticker lite grann i folks ögon och att det kan påverka mitt oberoende, så jag hade nog tackat nej och bara varit med på affärsmötet och sen gått. (R5)*

Dock var det inga problem att bli bjuden på mat utan det var övernattnings och jakten som blev för exklusivt. Ifall den intervjuade hade blivit bjuden på denna sorts evenemang hade

denne varit med på affärsmötet och tackat ja till mat och sedan tackat nej till övernattnig och jakt. Inga motåtgärder hade heller kunnat genomföras för att ändra dennes uppfattning, även om VD på revisionsbyrån eller någon annan sakkunnig hade ansett att det var okej att delta hade respondent 5 ändå avstått från deltagandet.

*Jag tänker liksom maten är väl helt okej, har du ett affärsmöte och sen går ut och käkar så är det inte något bekymmer utan då är de ju fortfarande att du kanske får den här affärskontakten men när de blir lite att sova över och så känns de mer som att de blivit lite för mycket nöje, känner jag personligen, så jag hade sagt ja till mat men liksom tackat nej till resten då. (R5)*

#### 4.6 Revisorns karaktärsdrag

Som beskrevs ovan har ett antal tidigare studier gjorts för att undersöka karaktärsdrag såsom ålder, kön och erfarenhet, som kan påverka revisionen och oberoendebedömningen. Något som ansågs påverkat av revisorns karaktärsdrag är revisionskvalité som även har en koppling till revisorns oberoende. Respondent 5 beskriver att revisionskvalitén tenderar att förbättras desto längre revisorn arbetat, alltså att karaktärsdraget yrkeserfarenhet har en påverkan på revisionkvalitén.

*En assistent som kommer in som ny, kanske det är sämre kvalitet i början för man inte vet vad det är man ska titta efter och då blir det en annan typ av kvalitet på revisionen men då har ju vi som är auktoriserade revisorer ska ju kontrollera och gå igenom assistentens arbete, så om jag säger som såhär som assistent kanske det kan vara lite tunt med kvaliteten just på revisionen, sen som auktoriserad revisor har man ju ett ansvar, man vet ju med sig vad de är som ska granskas och hur man ska gå tillväga, så de är ju vårt ansvar att se till att revisionen innehåller kvalitet. Ju mer erfarenhet du får desto mer vet du vad du ska titta efter och kanske till och med kan se lite mer analytiskt att här är det någonting som är fel eller här är det rätt. (R5)*

Ytterligare beskriver respondent 5 att även oberoendet kan tänkas påverkas av yrkeserfarenhet.

*Jag hoppas inte att de tummas på den, oberoendet är ganska viktigt. Sen är det klart att oberoendet blir ju mer väsentligt för den auktoriserade revisorn än vad de är för assistenten egentligen, i och med att det är den auktoriserade revisorn som faktiskt skriver på revisionsberättelsen, så det är det som syns utåt. Sen känner jag lite grann att det kanske har lite med erfarenhet hur länge man har varit inne i branschen att man kanske gör nån annan bedömning på oberoendet, antingen att man är hårdare eller är lite slappare på det. (R5)*

Fortsättningsvis framkom under intervjuerna att respondent 2 ansåg att särskilda karaktärsdrag förutom yrkeserfarenhet oftast inte har en påverkan på revisorns oberoende. Respondent 2 berättade att även fastän revisorer har alla olika personligheter och karaktärsdrag så är det inte något som brukar påverka revisionskvaliteten eller oberoendet. Respondent 3 sa att det finns olika gråzoner där ett exempel är när en revisor haft en klient i många år och utvecklat en relation med klienten och att då kan det vara svårt att avgöra ifall relationen har blivit för stark under dessa år och därmed sätter oberoendet på spel. Vidare beskriver respondent 3 här att hur revisorn bedömer när de hamnar i gråzonen kan bero på revisorns personlighet och karaktär men det som avgör är snarare yrkeserfarenhet. De båda revisorsassistenterna ansåg alltså att det inte finns några ytterligare särskilda karaktärsdrag som påverkar oberoendebedömningen förutom bedömningar i vissa gråzoner såsom vänskapsbedömning, som den ena revisorsassistenten sade där det krävs en mer subjektiv bedömning. Annars ansåg de inte att det finns andra karaktärsdrag utan endast yrkeserfarenhet som kan tänkas påverka oberoendet

Ytterligare ansåg båda revisorassistenterna, det vill säga respondent 2 och 3, att en ny revisor är mer noggrann i början när denne börjar arbeta och sedan när revisorn fått mer yrkeserfarenhet inom yrket minskar denna noggrannhet. Respondent 2 menade att i början vill revisorer göra allt rätt och är väldigt noggrann. Efter ett tag när revisorn samlat på sig yrkeserfarenhet får den en känsla av vad som är väsentligt i revisionen och de vet vilka ramar de ska hålla sig inom med både genomförande och bedömning av uppdrag och därmed minskar noggrannheten.

*Alltså som ny revisor oavsett vad du har för personlighetsdrag så är man fruktansvärt noggrann och väldigt så att det ska vara korrekt (R2)*

Respondent 3 sa liknande som respondent 2 att denna ansåg att noggrannheten hos revisorn är som störst i början eftersom det sedan samlas yrkeserfarenhet och då sänks tröskeln för noggrannheten. Alltså desto mer yrkeserfarenhet som samlas blir revisorn mindre noggrann eftersom denne blir säkrare och vet hur olika situationer ska hanteras, jämfört med när revisorn är ny i yrket och då är det svårt att veta vad som är rätt och fel.

*Jag tror man är mer noggrann i början än vad man blir efter med åren, samtidigt som man kanske själv lär sig att man har vissa principer man följer liksom som gör att man då inte påverkas av. (R3)*

Vidare ansåg respondent 4 även att yrkeserfarenhet spelar stor roll för utförandet och oberoendebedömningen och egentligen är de det som har störst inverkan på hur revisorn arbetar och bedömer olika situationer. En ny revisor följer teoriboken innantill medan en mer erfaren revisor vet hur de ska agera och hantera olika situationer som de försätts i.

*Jo men absolut, har du inte jobbat så länge det är väldigt så här i början när man blivit revisor att man är jätteförsiktig man vågar inte gå utanför boken överhuvudtaget, men livet i allmänhet det är inte så enkelt, och det är där man har en erfarenhet att man jobbat i väldigt många och jobbat med väldigt många olika branscher och företag, jag ser ju risker kanske på ett sätt och någon annan kanske inte tänker risk på samma sätt som jag adresserat så visst det har en jättestor betydelse. (R4)*

Respondent 1 menade att denne trodde att det finns skillnader i revisorns karaktärsdrag som påverkar oberoendebedömningen. I motsats till tankarna presenterade från respondent 2, 3 och 4 trodde respondent 1 att det kunde bli svårare desto mer erfaren revisorn blir eftersom då får revisorer allt mer komplexa och svåra uppdrag vilket försvårar bland annat oberoendebedömningen.

*Jag tror nog att det blir svårare ju mer erfaren du blir eftersom ju svårare kunder får du. Det är ganska lätt i början när du har liksom Nisses livs på hörnan och möjligen att de bjuder dig på en kaffe men det är ju inga problem att ta en kaffe med en kund liksom, det kan du alltid göra. Men du får liksom ingen sådan här exklusiv vinkorg hembudad till jul utan det kommer med de större kunderna och du hamnar inte i den sortens problem när du är ganska ny utan det kommer senare. (R1)*

Ytterligare påpekade respondent 4 att beroende på personlighet ifall exempelvis en revisor är riskbenägen och offensiv, kommer denne troligtvis tycka att ett belopp är väsentligt medan en mer försiktig revisor kommer anse att ett betydligt lägre belopp är väsentligt. Samma gäller vidare när ett uppdrag tas i anspråk eller inte.

*Jag tycker kanske att 500 000 är ett väsentligt belopp, medan någon som inte jobbat så länge kanske tycker att 100 000 är ett väsentligt belopp medan en som är någonstans mitt emellan oss som är väldigt offensiv tycker att 1 000 000 är ett väsentligt belopp så det är, absolut det är ju sällan 2 människor ser ett problem på samma sätt. (R4)*

Detta är något som även respondent 5 tar upp. Denne beskriver att olika personlighetsdrag såsom en mer analytisk sida eller en mer effektiv sida kan ha en påverkan på revisionskvaliteten.

*Jag vet inte om ni har hört talas om de här olika färgerna som har varit på tapeten att man kan vara röd, blå, grön eller gul? Jag tänker lite grann att jag är väldigt mycket röd och väldigt mycket blå, och jag är ju så att jag vill att mina revisioner ska vara effektiva och de är ju min röda sida att de ska gå ganska smidigt det får inte ta för lång tid, medan den blå hos mig står för väldigt mycket kvalitet att de jag vill lämna ifrån mig ska vara väldokumenterat, jag ska ha gjort mina tydliga analyser och haft en röd tråd genom min revision. (R5)*

## 5. Analys

Nedan görs en koppling mellan det empiriska materialet och litteraturgenomgången. Även likheter och skillnader mellan auktoriserade revisorers och revisorsassistenters syn på förtroende, oberoendebedömning och hot, faktiskt och synbart oberoende samt revisorns karaktärsdrag kommer att redogöras för.

### 5.1 Förtroende

Förtroendet för revisorn är något som enligt agentteorin är avgörande för att revisorn ska kunna genomföra sitt arbete och för att granskningen ska anses trovärdig (Eklöv, 2019). Detta är något som även samtliga respondenter påstod.

Vidare kan utifrån den insamlade empirin tydas att det synbara oberoendet har en stark påverkan på förtroendet vilket framkommer tydligt utifrån vad respondent 4 och 2 beskrev. Ytterligare som respondent 2 också beskriver måste det inte endast vara klienten som behöver känna förtroende för revisorn utan också andra intressenter. Vidare kan detta kopplas till agentteorin eftersom teorin beskriver just vikten av opartiskhet vid granskningen för att kunna upprätthålla förtroendet vilket inte kan göras ifall oberoendet är hotat (Diamant, 2004). Ytterligare kan konstateras att det synbara oberoendet spelar stor roll för förtroendet eftersom det är viktigt att revisorn uppfattas som oberoende av intressenterna för att kunna känna förtroende för revisorn och dess granskning (Eklöv, 2019). Detta eftersom det är de utomstående intressenterna som bedömer huruvida revisorn är synbart oberoende eller inte men det är också de som känner förtroende för revisorn.

Slutligen kan det konstateras att samtliga respondenter anser att förtroendet är viktigt för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete samt att detta förtroende kan tänkas skadas av eventuella oberoendehot. Det klargörs även en stark koppling mellan förtroendet för revisorn och det synbara oberoendet. Endast respondent 1 uttryckte att förtroendet för revisorn inte ses så strikt av omgivningen som revisorn själv tror då respondenten uttryckte att omgivningen inte bryr sig så mycket som revisorn ibland tror att de gör kring oberoendet.

## 5.2 Oberoendebedömningen

För att kunna göra en oberoendebedömning som revisor krävs det först att det är tydligt vad som ska bedömas. Som lyfts fram tidigare i studien skiljer sig definitionen av oberoendet (Eklöv, 2019). Det finns således ingen klar och tydlig definition som alltid gäller utan den skiljer sig lite utifrån sammanhang. Enligt 20 § RL (2001:883) definieras oberoendet med hjälp av tre begrepp som är: självständighet, opartiskhet och objektivitet. Det som kan diskuteras är huruvida denna definition är tillräcklig med tanke på att det ofta framkommer ytterligare begrepp som beskriver oberoendet. Från empirin kan tydas att det uppkom ytterligare förklaring bortom vad som enligt lag definierar revisorns oberoende. Det som ofta var återkommande förklaringar var med hjälp av faktiskt och synbart oberoende. Att alla respondenter, förutom respondent 2, väljer att definiera revisorns oberoende utifrån det synbara oberoendet kan tyda på att denna definition kompletterar det som enligt lag definieras som oberoende.

Vidare kan definitionen som respondent 3 gav liknas med definitionen enligt Eklöv (2019) som beskriver oberoendet som förhållandet att icke vara beroende av någon. Ytterligare kan definitionen av respondent 4 anses lägga stor vikt på professionaliteten eftersom oberoendet inte ska påverkas dels utifrån hur länge revisorn har haft klienten dels utifrån hur stort arvode klienten betalar. Här kan diskuteras huruvida längre klientrelationer är något som auktoriserade revisorer kommer i kontakt med oftare eftersom de har längre yrkeserfarenhet och därmed haft klienter under en längre period än vad revisorsassistenter haft. Definitionen enligt respondent 4 kan liknas med hur Ettredge *et al.* (2017) beskriver revisorns oberoende som något där revisorn ibland behöver ta en ställning som klienterna är emot. Även Kinney *et al.* (2004) beskriver oberoendet på liknande sätt som att revisorn vågar ifrågasätta eventuella felaktigheter i klientens finansiella rapporter. Det som respondent 4 sa ovan beskriver även ett dilemma gällande revisorns oberoende vilket är att oberoendet kan tänkas bli hotat ifall klientens inflytande blir för stort (Li, 2010). Även respondent 1 påpekade detta dilemma med att våga säga ifrån och att klientens inflytande inte får bli för stort, vilket även diskuteras av Tepalagul *et al.* (2014) där författarna påpekar att ifall revisorn har en viktig klient som inte vill förloras kan ett incitament att ge efter gentemot klienten skapas med risk för att annars förlora klienten.

Fortsättningsvis gällande oberoendebedömningen kan det sägas utifrån respondent 1 förklaring av hur säkerställandet av oberoendet sker, att det innefattar en hel del olika interna system, databaser och kontroller som hjälper revisorn i sin oberoendebedömning. Detta anses även vara som en trygghet för utförandet av oberoendebedömningen. Att revisorerna beskriver att de använder sig av specifika analysmodeller, gemensamma för respektive revisionsbyrå, med tillägg utöver FAR:s analysmodell kan tolkas som att FAR:s analysmodell inte är tillräcklig. Detta eftersom respondenterna uttrycker att deras egna analysmodeller kräver tillägg samt att det tydliggör användningen. De menade även att de var mer detaljerade än hoten som finns i FAR:s analysmodell för att säkerställa oberoendet ytterligare.

Slutligen tydliggörs att det finns skillnader i oberoendebedömningen men att dessa snarare beror på revisionsbyråernas riktlinjer än yrkeserfarenhet. Det kan även konstateras att analysmodellen används av alla revisorer på liknande sätt oavsett yrkestitel i revisionsteamet på ett visst uppdrag. En skillnad som däremot framkommit mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter är att det är revisorsassistenter som fyller i och dokumenterar analysmodellen medan de auktoriserade revisorerna granskar och tittar igenom ifyllda analysmodeller för att se till att de är korrekta. Men den modell som fylls i är samma för både revisorsassistenter och auktoriserade revisorer.

### 5.3 Oberoendehot

Ett visst antal hot mot revisorns oberoende kan föreligga vilket medför att revisorn kan förlora oberoendet och måste avsäga sig uppdraget, vilket revisorn är tvungen att göra enligt lag och detta anses även av studiens respondenter (FAR, 2016). De oberoendehot som analysmodellen berör är egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet (Carrington, 2014). Alla revisorer anser dels att alla hot täcks in vilket analysmodellens syfte är, samt att den alltid används vid nya eller förnyade uppdrag vilket analysmodellen också föreskriver som hittas i 21 § RL (SFS 2001:883). Dessutom följs analysmodellen noga och ifall det inte kan påvisas att en revisor är oberoende får denne inte stanna kvar på uppdraget, vilket analysmodellen föreskriver som också respondenterna ansåg. Ifall det föreligger ett eventuellt hot mot oberoendet så presumeras revisorns oberoende vara hotat och då kan revisorn inte enligt lag ha kvar uppdraget (FAR, 2016). Respondenterna var även medvetna och försöker genomföra motåtgärder om de anser det vara möjligt för att upprätthålla oberoendet, vilket analysmodellen föreskriver (Carrington, 2014)



### 5.3.1 Egenintressehotet (Scenario 1)

I detta scenario som även är ett fall bedömt av revisorsinspektionen (se bilaga 3 och avsnitt 2.1.3.1) kan det konstateras att skattekonsulten har ett direkt ekonomiskt intresse i bolaget i fråga och kan inte anta uppdraget enligt Revisorsinspektionen (2017). Enligt FAR (2016) förekommer direkt ekonomiskt intresse när revisorn eller någon i dess nätverk själv har affärsmässiga band till klienten som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (FAR, 2016). Eftersom skattekonsulten ingår i revisorns nätverk och äger aktier i klientbolaget är det fråga om direkt ekonomiskt intresse.

Revisorsassistenternas resonemang gällande scenariot faller inom revisorsinspektionens bedömning för fallet som var att revisorn inte bör ta sig an uppdraget eftersom oberoendet är hotat på grund av ett egenintressehot. Även resonemanget från respondent 3 gällande tänkbara motåtgärder är i linje med revisorsinspektionens bedömning då endast ifall skattekonsulten avslutar sin anställning eller säljer av innehavet kan oberoendet upprätthållas. Båda revisorsassistenterna ansåg det inte heller lämpligt att ett annat kontor tagit över uppdraget på annan ort. Samma menade en av de auktoriserade revisorerna då egenintressehotet fortfarande varit hotat ifall ett annat kontor på annan ort tagit sig an uppdraget. Den andra auktoriserade revisorn ansåg att det skulle vara okej att lämna uppdraget till ett annat kontor men det är inte lämpligt att hantera uppdraget på samma kontor som skattekonsulten arbetar på. Ytterligare ansåg den tredje auktoriserade revisorn att det hade varit okej att ta sig an uppdraget på kontoret så länge skattekonsulten hålls åtskild från uppdraget och revisionsteamet.

Här hittas en stor skillnad i resonemanget gällande tillvägagångssättet i detta scenario. Här går att tyda att revisorsassistenterna har en mer strikt syn medan de auktoriserade revisorerna, förutom respondent 4, kan tänka sig möjliga lösningar som gör att de hade tackat ja till uppdraget, exempelvis ett annat kontor på annan ort eller avskildhet. Revisorsassistenterna och respondent 4 gjorde alltså samma bedömning som Revisorsinspektionen (2017) som bedömde fallet i sin helhet likadant. Detta visar att revisorer bedömer fall olika och fall för revisorsinspektionen fortsätter att uppstå, som respondenterna menade.

Däremot hade skillnaden även kunnat förklaras av vilken revisionsbyrå som revisorerna arbetar på. Detta eftersom respondent 2, 3 och 4 alla arbetar på samma revisionsbyrå, revisionsbyrå B, medan respondent 1 arbetar på revisionsbyrå A och respondent 5 arbetar för

revisionsbyrå C. Det kan alltså helt enkelt bero på att revisionsbyrå B har en enhetlig syn kring denna situation medan revisionsbyrå A och C delar en annan syn, som även den skiljer sig lite mot varandra.

### 5.3.2 Självgranskningshotet (Scenario 2)

Självgranskningshot förekommer enligt FAR (2016) när revisorn avses granska något som denne tidigare i annat sammanhang själv tagit ställning till. Om rådgivningen varit av ett mer okomplicerat slag kan revisorn visa att någon förtroenderisk inte finns alternativt kan motverkas med en motåtgärd som med exempelvis ett internt kontrollsystem (FAR, 2016). I detta fiktiva scenario beskrevs inget gällande huruvida rådgivningen varit av komplicerat slag då respondenterna själva skulle avgöra det eller inte. Tanken var inte att respondenterna skulle kunna svara ja eller nej till att ta sig an uppdraget utan istället resonera fram och tillbaka vilket respondenterna även gjorde. Respondenterna valde att betona att huruvida de skulle ta sig an uppdraget eller inte berodde på vad för rådgivning som ägt rum vilket är i linje med vad FAR (2016) anser att det bör tas ställning till.

Här kan ses en skillnad mellan revisorsassistenterna och de auktoriserade revisorernas resonemang kring detta scenario. Båda revisorsassistenterna ansåg att det troligtvis hade varit okej att ge råd kring redovisningen och då föreligger inget hot mot oberoendet. Ena revisorsassistenten menade dock att det berodde på storleken på bolaget och hade det varit ett större bolag hade denne stämt av med någon annan först men i ett mindre bolag hade det troligtvis varit okej. Den andra revisorsassistenten ansåg att alla typ av råd var okej och såg inga risker för självgranskningshot i detta scenario. De auktoriserade revisorerna såg lite strängare på detta. Respondent 1 och 5 sa att det beror på vilken slags rådgivning det gäller och storleken på bolaget. Enbart enklare fristående rådgivning är okej och större bolag hade dessa två varit mer försiktiga med att ge råd. Ifall dessa personer då gett rådgivning hade denne kunnat be en annan granska just den posten som råd givits kring. Respondent 4 såg ytterligare mer strikt på detta kring rådgivning och menade att det inte är okej att revidera ett bolag där råd har getts. Alltså kan en lite strängare syn på självgranskning och rådgivning ses hos de auktoriserade revisorerna jämfört med revisorsassistenterna.

### 5.3.3 Vänskapshotet (Scenario 3)

Enligt FAR (2016) kan ett vänskapshot uppstå när revisorn och klienten har en för nära privat relation med varandra. Det kan då resultera i att revisorn kan påverkas i revisionen genom dels partiskhet eller för välvillig inställning dels att det synbara oberoendet påverkas (FAR, 2016). Gränsdragningen mellan för nära relation eller inte var något som ofta diskuterades av respondenterna då de skiljde på vänskap och bekantskap. Detta resonemang tillsammans med den välvilliga inställningen är enligt FAR (2016) viktigt att ha i åtanke vilket respondenterna hade i sina resonemang. Respondent 1 uttryckte även att i detta scenario, ifall uppdraget tas i anspråk är det viktigt att dokumentera att revisorn har en relation med klienten sedan tidigare. Detta är i enighet med kraven om dokumentation enligt FAR (2016) om att alla förtroenderubbade omständigheter ska dokumenteras.

Enligt Ball *et al.* (2015) kan oberoendet tänkas påverkas av revisionsperiodens längd ifall det utvecklas en form av nära relation mellan revisorn och klienten eftersom denna relation kan leda till att revisorn blir mer benägen att agera till förmån för ledningen och därmed hotas oberoendet. Detta innebär alltså att vänskap kan utvecklas under tiden som revisorn har sin klient och utför revisionen ifall revisorn har samma klient under en längre tid. Detta är även något som respondent 4 ansåg att desto längre klientrelationer desto svårare är det för omgivningen att se revisorn som oberoende.

Vidare är det inte helt entydiga skillnader mellan revisorsassistenternas och de auktoriserade revisorernas resonemang gällande scenariot. Däremot bedömer revisorsassistenter fallet lite olika då den ena anser att det inte alls är några problem att ta sig an uppdraget oavsett vilken position som barndomsvännen har i bolaget då revisorn inte blir beroende av klienten oavsett styrka på vänskapsrelationen eller omgivningens syn. Den andra revisorsassistenten menar att det beror på storlek av bolaget samt vilken styrka av relation som klient och revisorn har med varandra och beroende på det är det okej eller inte. Att umgås privat kontinuerligt, där någonstans verkar gränsen dras för när vänskapen är för stark och revisorn kan då bli påverkad i revisionsutövandet. De auktoriserade revisorerna bedömer detta också lite olika då två menar att detta inte är okej eftersom oberoendet kan bli ifrågasatt av utomstående ifall en revisor tar sig an ett uppdrag åt en gammal barndomskompis. De menar också att det beror på hur relationen ser ut mellan klient och revisor men deras bedömning i detta fall var att revisorn hade en för stark relation med klienten. Den tredje auktoriserade revisorn anser också att det

beror på styrkan i relation mellan revisor och klient och ifall de umgås privat så är det inte okej, men en mer ytlig bekantskap när de träffas ibland är okej liksom den ena revisorsassistenten sade. I detta fall bedömde den auktoriserade revisorn (respondent 1) till skillnad från de andra två auktoriserade revisorerna (respondent 4 och 5) att det inte var någon stark relation mellan revisor och klient och att det därför varit okej att ta uppdraget. Alltså kring detta scenario råder det lite olika tankar mellan respondenterna där inga tydliga skillnader kan dras mer än att majoriteten av de auktoriserade revisorerna inte hade tagit sig an uppdraget medan revisorsassistenterna ansåg att det berodde på visa faktorer såsom bolagets storlek. Därför kan det tydas en tendens till att de auktoriserade revisorerna ser lite hårdare på att ta sig an ett sådant uppdrag medan revisorsassistenterna är mer öppna för att tacka ja till uppdraget.

#### 5.4 Faktiskt oberoende

Det faktiska oberoendet innefattar hur revisorn själv upplever oberoendet (Carrington, 2014). För att revisorn ska vara oberoende krävs att både det faktiska och synbara oberoende föreligger (Carrington, 2014). Alla fem respondenterna menade att det faktiska och synbara oberoendet krävs för att vara oberoende och instämmer därmed med Carrington (2014) som också skriver det. Ifall någon av dessa två delar är påverkade kan revisorn inte vara oberoende och måste därför avsäga sig uppdraget i sådana fall. Revisorn ska arbeta utifrån de regler samt etiska koder som finns i professionen. Riktlinjer och rutiner som finns i revisionsbyrån ska också följas enligt Eklöv (2019) vilket alla respondenterna kan anses göra då de poängterar att de följer alla riktlinjer, lagar och bestämmelser som finns i professionen.

Det faktiska oberoendet kan enbart bedömas av revisorn själv beroende på om denne känner sig oberoende eller inte. Ingen utomstående kan avgöra det vilket medför problematik kring det faktiska oberoendet då enbart den enskilda revisorn kan göra den bedömningen skriver Eklöv (2019). Alla respondenter oavsett yrkestitel ansåg att det faktiska oberoendet kan bedömas olika beroende på revisor därför finns alltså en problematik kring hur det faktiska oberoendet bedöms. De alla hade lite olika uppfattningar kring varför det faktiska oberoendet döms olika såsom olik självinsikt, mer eller mindre riskbenägenhet, vänskapshot där parterna inte inser att de har en för nära relation, viljan att rekrytera en ny klient, yrkeserfarenhet samt avsaknad av att tänka hur omgivningen kommer uppfatta revisorns oberoende. De båda revisorsassistenterna ansåg att det inte är så stor risk att revisorer bedömer sitt oberoende lite

annorlunda mer än i vissa fall när revisorn befinner sig i en gråzon där en subjektiv bedömning krävs, exempelvis ifall revisorn och klienten är för bra vänner eller inte. Den ena assistenten menade dessutom att det inte har någon betydelse för revisorns olika bedömningar i en gråzon då riktlinjerna på revisionsbyrån som finns ibland till och med är för starka.

De auktoriserade revisorerna ansåg att det faktiska oberoendet bedöms olika på andra sätt jämfört med revisorsassistenterna. Den ena auktoriserade revisorn menade att det kan inträffa att när en revisor har många års yrkeserfarenhet finns de risk att de tummar på reglerna. Detta jämfört med de som är nya som inte vågar tumma på reglerna utan är noggrannare och försiktigare. Den andra auktoriserade revisorn var också inne på samma spår då denne menade att det kan hända att när en ny större klient ska försöka rekryteras till revisionsbyrån kan det då hända att revisorn tummar på regler i hopp om att klienten ska välja revisorn. Detta sker när revisorn blivit auktoriserad och har arbetat ett tag som revisor och samlat på sig yrkeserfarenhet och vill dra in större kunder till revisionsbyrån. Detta sker främst när en revisor vill dra in stora klienter för att klättra uppåt i revisionsbyrån eller av andra liknande anledningar som gynnar revisorn. Alltså finns det en risk att mer erfarna revisorer tummar på reglerna av olika anledningar. Den tredje auktoriserade revisorn var övertygad om att oberoendet också bedöms olika men specificerade inte sitt svar ytterligare.

Alltså revisorsassistenterna anser att det faktiska oberoendet kan bedömas olika i olika gråzoner som revisorn befinner sig där en subjektiv bedömning krävs medan två av de auktoriserade ser en risk till detta främst bland mer erfarna revisorer som har varit med i branschen länge av olika anledningar såsom för egen vinning.

## 5.5 Synbart oberoende

Synbart oberoende är den andra komponenten av oberoendet och innebär hur omgivningen uppfattar revisorns oberoende (Carrington, 2014). Alla respondenter ansåg att det synbara oberoendet är lika viktigt som det faktiska då det kvittar hur oberoende revisorn är ifall utomstående inte anser det. Detta skriver också Eklöv (2019) att det kvittar hur faktiskt oberoende revisorn är ifall det synbara oberoendet inte föreligger. I en tidigare studie som gjorts av Dopuch *et al.* (2010) kom de fram till att investerare kan bilda felaktiga uppfattningar om revisorers oberoende, det vill säga revisorer verkar oberoende medan de i själva verket

inte är faktiskt oberoende eller tvärtom. Denna studie av Dopuch *et al.* (2010) tydliggör att det synbara respektive faktiska oberoendet inte alltid går hand i hand. Detta diskuterades även av respondent 1 och 5 gällande att vara revisor för kommunala bolag där intressenterna ofta är ännu hårdare än för privata bolag och tror att oberoendet är hotat, vilket påverkar det synbara oberoendet, medan det faktiska oberoendet kanske inte är hotat.

Fortsättningsvis har även gällande det synbara oberoendet använts ett scenario som även är ett fall bedömt av revisorsinspektionen. Bedömningen av fallet enligt Revisorsinspektionen (2016) är sammanfattningsvis att det synbara oberoendet ansågs vara hotat eftersom utomstående kan tycka att det är väldigt förmånligt att få delta i jaktaktiviteten och få fri kost och logi. Trots motåtgärd i form av oberoendeprövning finner revisorsinspektionen att opartiskheten och oberoendet har äventyrats (Revisorsinspektionen, 2016). Vidare var bedömningen av scenariot lite olika mellan respondenterna. Här kan en skillnad mellan revisorsassistenter och auktoriserade revisorer ses eftersom båda revisorsassistenterna ansåg att denna delaktighet från revisorns sida är strikt förbjuden då det inte ser bra ut utifrån. Det finns inte heller några motåtgärder som kan genomföras eftersom det synbara oberoendet är så pass skadat att det inte finns något som kan läka det. De båda revisorsassistenterna ansåg dessutom att alla tre inslag som var kost, logi och jakt var hot mot oberoendet, det vill säga alla tre gratis nöjesinslag som revisionsklienten bjöd revisorn på påverkade det synbara oberoendet, alltså att ingen av de tre sakerna var okej att vara med på eller bli bjuden på. I det stora hela bedömde revisorsassistenterna detta fall på liknande sätt som revisorsinspektionen gjorde. Det synbara oberoendet skadades så pass mycket samt fanns det inga möjliga motåtgärder att genomföra.

Vidare ansåg den ena auktoriserade revisorn, respondent 4, att det inte kändes okej att ta sig an uppdraget eftersom det synbara oberoendet kunde ifrågasättas men denne uteslöt inte helt deltagandet från revisorns sida. Denne menade att det var jaktinslaget och logi i form av övernattnings i tre dagar som var lite väl lyxigt och inte såg bra ut och borde uteslutas men inte kosten. Respondent 5 resonerade likadant, det hade varit okej med mat men inte med resterande nöjesinslag. Skillnaden är att respondent 4 dessutom ansåg att det hade varit möjligt med jakt om det var ett kort jaktpass i jämförelse med affärsdelen då nöjesinslaget inte får överstiga arbetsinslaget. Den tredje auktoriserade revisorn (respondent 1) ansåg även denne att jaktinslaget skulle undvikas eftersom det kan ses som för exklusivt. Dock ansåg denne att det inte var något problem med övernattnings eller kost och att revisorer ibland kan bli för

paranoida kring vad den tror att omgivningen anser. Alltså att omgivningen inte bryr sig lika mycket som revisorer ofta tror att de faktiskt gör.

Här syns en tydlig skillnad då revisorsassistenterna ansåg strikt förbud mot denna sorts aktiviteter eftersom alla tre inlagen ansågs påverka oberoendet samt att det inte finns några motåtgärder som var möjliga att genomföra. De auktoriserade revisorerna ansåg att jaktinslaget var för exklusivt att delta i då det kan påverka oberoendet. Två av de auktoriserade revisorerna ansåg också att övernattnings var för exklusivt vilket inte den tredje auktoriserade revisorn ansåg att det var. Dock ansåg alla tre att kost inte var något hinder mot oberoendet och var helt okej att bli bjuden på vilket revisorsassistenterna inte ansåg. Revisorsassistenterna såg alltså strängare på det synbara oberoendet jämfört med de auktoriserade revisorerna.

## 5.6 Revisorns karaktärsdrag

En del tidigare studier har gjorts gällande revisorns karaktärsdrag och dess påverkan på revisionskvalité. Enligt Yang *et al.* (2018) finns det en koppling mellan kön och revisionskvalitet vilket respondenterna i denna studie inte indikerar. Alissa *et al.* (2014) visar att desto mer erfarenhet, desto bättre blir revisionskvaliteten. Detta är något som denna studie kan bekräfta eftersom respondent 5 uttrycker att auktoriserade revisorer som har längre yrkeserfarenhet än revisorsassistenter, vet hur de ska gå tillväga och blir därmed mer effektiva vilket förbättrar revisionskvaliteten. Respondenten ansåg även att desto mer yrkeserfarenhet en revisor har desto bättre revisionskvalité, vilket är samma slutledning som Alissa *et al.* (2014) kommit fram till i deras studie. Respondent 5 trodde även att oberoendet kan påverkas av karaktärsdraget yrkeserfarenhet vilket går utöver vad Alissa *et al.* (2014) kommit fram till samtidigt som det bekräftar resultaten i studien gjord av Du *et al.* (2018). Även de båda revisorsassistenterna (respondent 2 och 3) ansåg att yrkeserfarenhet kan tänkas påverka oberoendet vilket även här bekräftar det som Du *et al.* (2018) kom fram till i sin studie. Detta eftersom Du *et al.* (2018) menar genom sin studie att desto mer utbildning samt erfarenhet revisorn innehar desto mer ökar revisionskvalitén samt revisorns oberoendebedömning.

Revisorsassistenterna menade dessutom att i början är revisorn noggrann och försiktig för att sedan lära sig genom yrkeserfarenhet vad som är rätt och fel och vart gränserna går. För det första menade de att revisionskvaliteten blir bättre, desto mer yrkeserfarenhet som revisorn har som även Alissa *et al.* (2014) kommer fram till. De auktoriserade revisorerna ansåg också

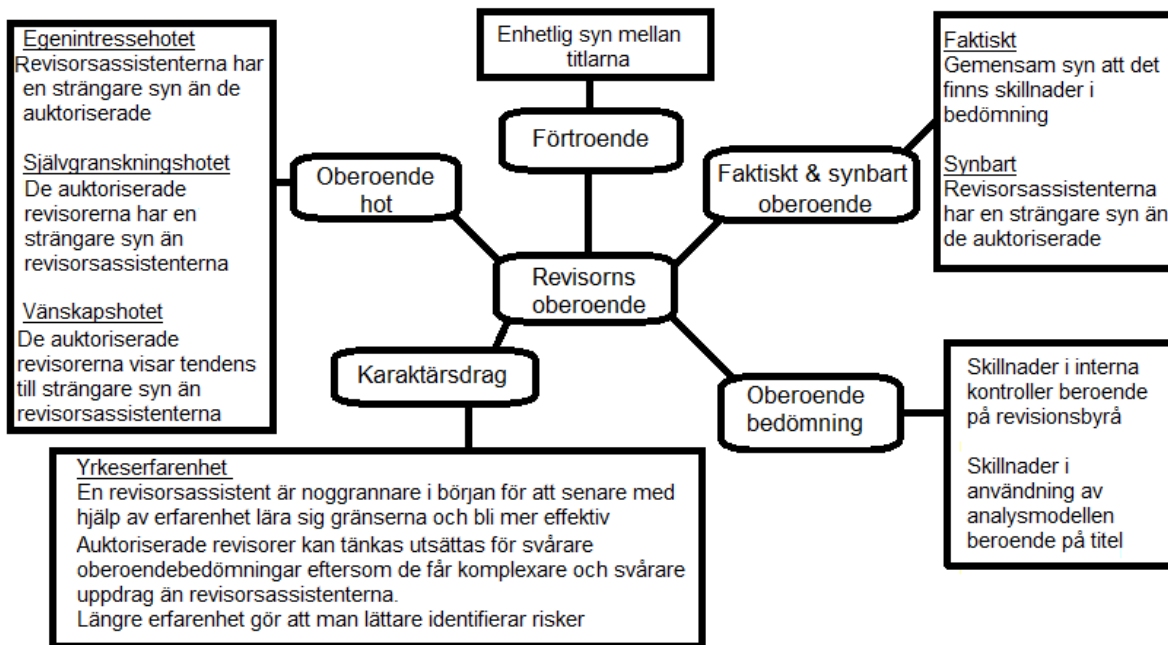
att alla är olika vilket gör att det kan påverka oberoendebedömningen. En av de auktoriserade revisorerna (respondent 4) menade att exempelvis en revisor som är offensiv och riskbenägen kanske tar sig an uppdrag som en mer försiktigare revisor inte hade vågat göra. Denne nämnde dessutom att det är mer yrkeserfarenhet som påverkar precis som revisorsassistenterna och Du *et al* (2018) menade. Detta eftersom respondenten uttryckte att yrkeserfarenhet gör exempelvis att en mer erfaren kanske ser en risk som en annan inte alls ser på samma sätt. Den andra auktoriserade revisorn (respondent 5) ansåg att med mer yrkeserfarenhet kan revisorn både vara mer hård eller slarvig och tumma på regler när oberoendebedömningen görs. Den tredje auktoriserade revisorn (respondent 1) menade också att det finns skillnader som påverkas av olika karaktärsdrag. Den menade till skillnad från revisorassistenterna och respondent 4 att desto mer yrkeserfarenhet, desto fler problem kan det bli med oberoendet eftersom desto mer yrkeserfarenhet, desto svårare och komplexa uppdrag får revisorn. Detta går även emot resultaten i studien gjord av Du *et al.* (2018).

Ovan innebär att alla anser att olika karaktärsdrag kan påverka oberoendebedömningen, precis som olika studier som nämnts. Det som främst påverkar är yrkeserfarenhet där revisorsassistenter anser att desto mer yrkeserfarenhet, desto lättare har revisorn för att bedöma olika situationer. En ny revisor är dessutom mer noggrann i början och med mer yrkeserfarenhet släpper revisorn mer och mer på noggrannheten. De auktoriserade revisorerna sade också att yrkeserfarenhet påverkar oberoendebedömningen. En av dem ansåg också att revisorns riskbenägenhet kan påverka. Vidare menade dock två av de auktoriserade revisorerna till skillnad från revisorsassistenterna att med mer yrkeserfarenhet, desto svårare kan det bli att bedöma oberoendet eller att det kan leda till mer tummande på regler kring oberoendet.

## 5.7 Sammanfattning av analysen

I figuren nedan (se figur 4) illustreras en sammanfattande bild över de olika skillnaderna och även likheter i de auktoriserade revisorerna och revisorsassistenternas resonemang och bedömningar kring oberoendet samt kring de olika oberoendehoten.





Figur 4: Skillnader mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter, en översikt

Några skillnader kring uppfattningen om förtroende finns inte utan kring detta ämne har de två yrkestitlarna en enhetlig syn. Det förekom däremot skillnader i oberoendebedömningen som görs internt på byrån då det förekommer skillnader mellan olika byråers interna oberoendebedömningar (se figur 4). Det förekom även skillnad i analysmodellens användande då det är assistenterna som fyller i de medan de auktoriserade enbart granskar det som assistenterna fyllt i. Däremot är det samma modell som används av både auktoriserade revisorer och revisorsassistenter. Det hittades även skillnader mellan de två yrkestitlarna kring deras resonemang kring oberoendehoten. Gällande egenintressehotet och det synbara oberoendet har revisorsassistenterna en mer sträng syn jämfört med de auktoriserade revisorerna. Medan de auktoriserade revisorerna har en mer strikt syn jämfört med revisorsassistenterna kring självgranskningshotet och vänskapshotet (se figur 4). Vidare hade alla respondenterna en enhetlig syn kring att det faktiska oberoendet bedöms olika av olika revisorer. Kring det synbara oberoendet har dock revisorsassistenterna en mer sträng syn jämfört med de auktoriserade revisorerna. De är mer försiktiga kring olika situationer som kan göra att det synbara oberoendet blir ifrågasatt. När det gäller olika karaktärsdrag identifierades en rad olika skillnader som kan påverka oberoendet. Respondenterna menade att en ny revisor är mer noggrann jämfört med en mer erfaren revisor som har mer tendens till att släppa på noggrannheten vilket kan leda till att en mer erfaren revisor kan tumma på reglerna och äventyra oberoendet. Vidare menade de dock att desto mer yrkeserfarenhet, desto lättare är

det att identifiera risker då revisorn stött på liknande situationer innan. Det framkom även att desto mer erfarna revisorer, desto mer komplexa uppdrag får de där oberoendet är mer svårbedömt.

## 6. Slutsats

Nedan presenteras studiens slutsatser där syfte samt frågeställningar besvaras. Ytterligare diskuteras studiens eventuella begränsningar. Vidare diskuteras även studiens teoretiska, praktiska och samhällsliga bidrag. Slutligen ges även förslag till vidare forskning inom ämnet.

### 6.1 Slutsatser

Utifrån studiens syfte att undersöka huruvida det finns skillnader mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter i sin oberoendebedömning kan följande slutsatser dras. Först kan konstateras att revisorerna delar en gemensam syn angående att intressenters förtroende för revisorn är väldigt viktigt vilket är i linje med agentteorin (Deegan *et al.*, 2011; Diamant, 2004; Eklöv, 2019). Revisorerna nämner även att förtroendet är starkt kopplat till det synbara oberoendet. Fortsättningsvis kan en skillnad mellan auktoriserade revisorer och revisorsassistenter ses gällande oberoendebedömningen genom användandet av analysmodellen. Detta eftersom revisorsassistenterna är de som fyller i analysmodellen medan de auktoriserade revisorerna kontrollerar att allt är korrekt ifyllt. Dessutom är analysmodellen olika beroende på revisionsbyrå då de flesta revisionsbyråer har egna analysmodeller som är baserade på FAR:s analysmodell.

Gällande de olika oberoendehoten i analysmodellen framkommer att de auktoriserade revisorerna och revisorsassistenterna resonerar lite olika. Revisorsassistenternas resonemang kring scenariot om egenintressehotet är lite strängare än de auktoriserades resonemang. Detta eftersom revisorsassistenterna inte tagit sig an uppdraget och inte heller gett uppdraget till ett annat kontor inom revisionsbolaget medan två av de auktoriserade revisorerna ansåg att de hade kunnat tacka ja till uppdraget på ett annat kontor eller ifall skattekonsulten hålls åtskild från revisionsteamet samt uppdraget. Resonemanget kring att ett egenintressehot föreligger enligt 21 § RL (SFS 2001:881) är något som respondenterna och revisorsinspektionen var överens om (Revisorsinspektionen, 2017). Däremot gällande möjliga motåtgärder föreligger en del skillnader där revisorsassistenternas samt den ena av de auktoriserade revisorernas resonemang kring att skattekonsultens anställning bör avslutas var i linje med revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2017). Däremot de andra auktoriserade revisorernas tankar gällande att ta emot klienten på ett annat kontor alternativt hålla skattekonsulten åtskild från fallet togs inte upp som möjliga motåtgärder av revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2017).

Angående självgranskningshotet hade de auktoriserade revisorerna en mer strängare syn till att anta uppdraget jämfört med revisorsassistenterna. Detta eftersom revisorsassistenterna inte såg något problem gällande den fristående rådgivningen medan de auktoriserade revisorerna ansåg att beroende på vilken sorts fristående rådgivning som getts hade det påverkat huruvida de tagit sig an uppdraget eller inte. Här kan klargöras att de auktoriserade revisorernas resonemang kring att vilken typ av fristående rådgivning är viktigt att ha i åtanke i detta scenario eftersom enligt FAR (2016) kan rådgivning av okomplicerat slag motverkas med hjälp av motåtgärder. Fortsättningsvis gällande vänskapshotet är enligt FAR (2016) bedömningsfrågan här huruvida revisorn har en nära personlig relation till klienten vilket samtliga respondenter diskuterat däremot är de auktoriserade revisorerna mer försiktiga och väljer att även se utifrån det synbara oberoendet. Vidare sågs det en tendens att de auktoriserade revisorerna hade en strängare syn än revisorsassistenterna. Detta eftersom revisorsassistenterna är mer öppna till att ta sig an uppdraget då de skiljer på bekantskap och vänskap medan de auktoriserade revisorerna anser att även fast de inte är vänskap kan det synbara oberoendet hotas och är därmed försiktigare med att tacka ja till sådana uppdrag.

Ytterligare gällande det faktiska samt synbara oberoendet kan konstateras att revisorerna har en enhetlig syn gällande att olika revisorer bedömer det faktiska oberoendet olika eftersom det är en så pass individuell bedömning, precis som Eklöv (2019) skriver. Det är enbart den individuella revisorn som kan bedöma om denna känner sig oberoende eller inte (Eklöv, 2019). Angående det synbara oberoendet kan även här ses skillnader mellan de auktoriserade revisorernas och revisorsassistenternas resonemang i fallet bedömt av revisorsinspektionen. Revisorsinspektionen (2016) bedömde att trots motåtgärd i form av oberoendeprovning har opartiskheten och oberoendet äventyrats. Att oberoendet äventyrats var även något som samtliga respondenter ansåg men huruvida det hade gått att undvika råder det olika meningar kring. Den skillnad som ses är att revisorsassistenterna har en strängare syn än de auktoriserade. Detta eftersom revisorsassistenterna helt uteslöt deltagandet i både jaktinslaget men också fri kost och logi medan de auktoriserade revisorerna ansåg att fri kost var okej medan jakten och övernattningen inte var okej förutom en auktoriserad som ansåg att övernattning är okej. Däremot var alla revisorerna överens om att jaktinslaget inte var okej utan att det var för exklusivt och övertog revisionsdelen. Sammanfattningsvis gällande scenarierna kan konstateras att de auktoriserade såg strängare på självgranskningshotet samt

vänkskapshotet medan revisorsassistenterna hade en strängare syn angående egenintressehotet och det synbara oberoendet.

Fortsättningsvis kan det konstateras gällande karaktärsdrag att studiens resultat bekräftar tidigare studie gjord av Alissa *et al.* (2014) angående att revisionskvalité blir bättre desto mer erfarenhet revisorn har eftersom revisorn då blir mer effektiv. Ytterligare påverkas även revisorns oberoende av yrkeserfarenheten vilket även Du *et al.* (2018) kommit fram till. Detta eftersom några av respondenterna påstod att en revisorsassistent inte har lika mycket yrkeserfarenhet krävs att denne är mer noggrann och sedan allteftersom mer yrkeserfarenhet samlas på inom yrket får den en känsla av vad som är väsentligt i revisionen och vet vilka ramar den ska hålla sig inom samt får lättare att identifiera potentiella risker vilket underlättar oberoendebedömningen. Däremot framkom även en annan syn att det kan bli svårare desto mer erfaren revisorn blir eftersom då får revisorer allt mer komplexa och svåra uppdrag vilket försvårar bland annat oberoendebedömningen vilket går emot resultaten i studien av Du *et al.* (2018).

Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att det finns skillnader mellan auktoriserade revisorers och revisorsassistenters oberoendebedömning. Dels vem som fyller i analysmodellen dels i bedömningen kring olika oberoendehot. Det förekommer även skillnader i uppfattningar kring varför det faktiska oberoendet bedöms olika. Det framkom även att yrkeserfarenhet påverkar oberoendebedömningen. Detta innebär vidare att revisorns karaktärsdrag yrkeserfarenhet har en påverkan på revisorns oberoende. Oberoendebedömningen kvarstår som tidigare konstaterat vara svårbedömt och det råder delade åsikter om hur det ska bedömas. Troligtvis kommer det uppkomma ytterligare fler fall för revisorsinspektionen och domstolen att bedöma kring oberoendeproblematiken.

## 6.2 Begränsningar

Begränsningar med studien är att resultatet för det första kan vara påverkat genom att revisorer från olika revisionsbyråer har intervjuats. Detta kan ha påverkat resultatet genom att det finns specifika riktlinjer och liknande inom den specifika revisionsbyrån, vilket resultatet från studien indikerar på kring vissa områden såsom oberoendebedömningen. Exempelvis gäller det kring analysmodellen som är olik utformad av olika revisionsbyråer och att det verkar

förekomma vissa riktlinjer som skiljer sig mellan revisionsbyråerna. Samtidigt hade resultatet kunnat bli missvisande om enbart revisorer från en och samma revisionsbyrå hade intervjuats då de revisorerna har specifika riktlinjer från revisionsbyrån att följa vilket gör att denna studies bidrag ger fler insikter och synpunkter kring frågan jämfört med revisorer från en och samma revisionsbyrå som alla har arbetat in samma modeller och riktlinjer. Att studien också har undersökt revisorer från både stora och små revisionsbyråer berikar studiens data och slutsatser ytterligare då fler synvinklar har fåtts.

En ytterligare möjlig svaghet med studien är att ett ojämnt antal yrkestitlar har intervjuats vilket leder till att det finns risk för viss snedfördelning i materialet. Detta kan i sin tur ha påverkat slutsatserna som har dragits jämfört med om det hade intervjuats samma antal av båda titlarna då mer data hade fåtts. Ett relativt få antal intervjuer har dessutom genomförts vilket också kan ha påverkat resultatet och generaliserbarheten. Däremot gav intervjuerna mycket användbar data samt att desto fler som intervjuades desto mer upptäcktes att ny insamlad data mattades av och att svaren istället tenderade att belysa samma saker. Dessutom var studiens syfte att få ett djup på insamlad data med personliga erfarenheter, åsikter och uppfattningar snarare än att samla mycket data som inte alls är lika detaljerad, utvecklad och djupgående. Studien har dessutom lyckats fånga revisorernas tankegångar och resonemang när de fick olika scenario att bedöma vilket har berikat studien ytterligare. Resonemangen tillhandahöll många olika perspektiv och aspekter och hur revisorerna bedömer och agerar i olika situationer blev mer tydliga.

Fortsättningsvis har möjligheten att andra karaktärsdrag än just yrkeserfarenhet påverkat respondenternas svar tagits i beaktning. Detta eftersom det kan finnas skillnader mellan respondenterna i andra karaktärsdrag såsom utbildning, ålder och kön. Detta har tagits hänsyn till genom frågor i början av intervjuerna gällande ovanstående karaktärsdrag. Det som konstaterades var att utbildningen bland respondenterna var ungefär lika långa och inom samma inriktning och har troligtvis därför ingen påverkan. Däremot skiljer sig åldern mellan revisorsassistenterna och de auktoriserade revisorerna sig åt. Dock är detta väntat eftersom en auktoriserad revisor måste ha arbetat ett visst antal år för att få avlägga provet och få sin auktorisation.

### 6.3 Studiens bidrag

Studiens teoretiska bidrag är utvecklandet av forskning inom revisorns oberoende. Mer specifikt gällande hur revisorns karaktärsdrag kan ha en möjlig påverkan på oberoendet. Eftersom tidigare studier har undersökt flera karaktärsdrag i samma studie och oftast med en kvantitativ metod kan denna studie komplettera tidigare forskning eftersom här läggs fokus på djupet genom att studera endast ett karaktärsdrag i detalj med hjälp av en kvalitativ metod (Alissa et al., 2014; Sundgren et al., 2013; Ye et al., 2014).

Fortsättningsvis bidrar även denna studie mer praktiskt eftersom delar av det empiriska materialet samlats in med utgångspunkt i specifika situationer där revisorn fått beskriva hur denne hade gått tillväga i situationen. Då respondenterna ofta resonerade olika i de scenarier som presenterades kan tolkas att oberoendebedömningen inte är helt tydlig i praktiken utan kräver ofta vägledning. Detta visar även tidigare evidens (Dopuch *et al.*, 2010). Alltså kan det konstateras att trots befintliga lagar och rekommendationer finns det fortfarande en risk att revisorn bedömer fall olika vilket kan få negativa konsekvenser för samhället, som ser revisorn som en kvalitetssäkrande part.

Slutligen har studien även bidragit ur ett samhällligt perspektiv eftersom del av resultatet tyder på att definitionen av revisorns oberoende enligt lag gärna kompletteras med en förklaring av det synbara oberoendet. Även resultaten som visar på att revisorer bedömer oberoendet i givna situationer olika kan vara intressant ur ett samhällligt perspektiv.

### 6.4 Förslag till framtida forskning

I denna studie har valts att forska kring revisorns oberoende och undersöka detta utifrån möjliga skillnader i oberoendebedömningen mellan auktoriserade revisorer samt revisorsassistenter. Något som kan tydas utifrån det insamlade empiriska datamaterialet är att det finns skillnader i hur revisorer på olika revisionsbyråer arbetar praktiskt med oberoendet eftersom revisionsbyråerna har olika interna system och modeller för att säkerställa och upprätthålla oberoendet. Detta är något som hade varit intressant att undersöka vidare genom exempelvis observationer av interna system för revisorns oberoende på olika revisionsbyråer.

Ett annat tänkbart förslag kan vara att utöka denna studie genom att inrikta sig på ett större geografiskt område och även fler respondenter. Detta hade kunnat göras genom en kvantitativ

metod för att möjliggöra en större empirisk datainsamling med fler respondenter. Vidare hade detta kunnat förbättra studiens generaliserbarhet, dock hade det kunnat bli problematiskt kring att kunna samla in djupgående och detaljerad data.

Ytterligare förslag till vidare forskning är att undersöka ett annat karaktärsdrag hos revisorer och hur detta eventuellt påverkar revisorns oberoende. Eftersom tidigare forskning oftast studerar flera karaktärsdrag hade ytterligare studier med fokusering på endast ett karaktärsdrag kunnat föra forskningen framåt (Alissa *et al.*, 2014; Du *et al.*, 2018; Sundgren *et al.*, 2013; Yang *et al.*, 2018; Ye *et al.*, 2014). Ett förslag på ett karaktärsdrag hade kunnat vara personligheten hos revisorn eftersom del av denna studies empiriska material tydde på att revisorns personlighet såsom risktagande hade kunnat ha en möjlig påverkan på revisorns oberoende.

Framtida forskning hade även kunnat göras kring ifall det förekommer skillnad i oberoendebedömningen mellan olika revisionsbyråer. Det framkom under studien att det förekommer skillnader i riktlinjer och i analysmodellen mellan revisionsbyråerna. Det framkom även att det finns en skillnad mellan större och mindre revisionsbyråer vilket hade kunnat vara ett ämne att göra fortsatta studier kring. Då hade ett relevant ämne varit att undersöka ifall det förekommer skillnader mellan stora och små revisionsbyråer kring hur de bedömer oberoendet och ifall det finns skillnad mellan vilka uppdrag de olika revisionsbyråerna kan tänkas ta sig an.

Ett annat förslag på framtida forskning är att undersöka skillnaden i oberoendebedömning mellan uppdrag som innefattar offentliga bolag såsom kommunala verksamheter jämfört med privatägda bolag. Under studien framkom det att det finns en skillnad här. I offentliga bolag har revisorn fler ögon på sig vilket gör att det indikerades under intervjuerna att det kan förekomma en skillnad i oberoendebedömning mellan dessa två olika sorters bolag.



## Referenser

Aktiebolagslag (SFS 2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet.

Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting organizations and society*, 39(7), 495-510. doi: 10.1016/j.aos.2014.06.003

Alvehus, J. (2019). *Skriva uppsats med kvalitativ metod*. Stockholm: Liber AB

Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships?. *Journal of contemporary accounting & economics*, 11(2), 166-181. doi:10.1016/j.jcae.2015.05.002

Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure non- audit services and internal assessments of audit quality. *Journal of accounting research*, 53(3), 461-509. doi: 10.1111/1475-679X.12078

Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business Research Methods*. Oxford: OUP

Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. doi:10.1191/1478088706qp063oa

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

Castillo-Merino, D., Garcia-Blandon, J., & Martinez-Blasco, M. (2019). Auditor independence current and future NAS fees and audit quality: where European regulators right?. *European accounting review*, 29 (2), 233-262. doi:10.1080/09638180.2019.1577151

Committee of European auditing oversight bodies. (2018). Monitoring fee cap of non-audit services. Hämtad: 2020-06-24 från [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/docu](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/docu)

ments/180921-ceaob-monitoring-fee-cap-non-aduit-services\_en.pdf?fbclid=IwAR3oAstEoaWLCFkZxFvXGFtM8tV\_0xbuZVL5Rv2c62wXV-xSWhl3H11wQdE

Craswell, A. T. (2003). Does the provision of non-audit services impair auditor independence?. *International journal of auditing*, 3(1), 29-40. doi:10.1111/1099-1123.00047

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur AB

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende*. Uppsala: Lustus förlag AB

Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2010). Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary accounting research*, 20(1), 79-114. doi:10.1506/9B5D-HLLP-BBQE-8N3F

Du, X., Yin, J., & Hou, F. (2018). Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China. *Journal of accounting research*, 11(4), 279-305. doi:10.1016/j.cjar.2018.06.001

Duc, L. D., Yen, N. T., Thuy, V. H., Tien, N. H., & Anh, D. B. (2019). Enhancing auditors' independence in auditing enterprises in Vietnam. *Cogent Economics & Finance*, 7(1). doi:10.1080/23322039.2019.1602240

Eklöv, A. G. (2019). *En bok om revision*. Lund: Studentlitteratur AB

El Rehman, Y. A., & Saed, N. (2019). *Revisorns upplevelse av hot mot oberoende: skillnader mellan byråstorlek* (Kandidatuppsats). Kristianstad: Fakulteten för ekonomi, Högskolan Kristianstad. Hämtad från <http://hkr.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1336091&dswid=3374>

Ettredge, M., Fuerherm, E. E., Guo, F., & Li, C. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the “Great recession” of 2007-2009. *Journal of accounting and public policy*, 36(4), 262-283. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2017.05.004

FAR. (2016). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. Hämtad: 2020-03-14 från <https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf>

FAR. (u.å.a). *Revisionstjänster*. Hämtad: 2020-03-09 från <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisionstjanster/>

FAR. (u.å.b). *Auktoriserad revisor – utbildningssteg inför examen*. Hämtad: 2020-03-09 från <https://kompetens.far.se/utbildningar/utbildningsplaner/auktoriserad-revisor/>

FAR. (u.å.c). *Det här är FAR*. Hämtad: 2020-05-15 från <https://www.far.se/far/det-har-ar-far/>

Fjällborg, U. (2019, 8 Maj). Fler skandaler kan slå mot revisionsbranschens anseende. *Realtid*. Hämtad från <https://www.realtid.se/fler-skandaler-kan-sla-mot-revisionsbranschens-anseende>

Folkhälsomyndigheten. (2020). *Bromsa smittan – det här kan du som privatperson göra*. Hämtad: 2020-04-24 från <https://www.folkhalsomyndigheten.se/smittskydd-beredskap/utbrott/aktuella-utbrott/covid-19/alla-har-ansvar-att-forhindra-smitta-av-covid-19/bromsa-smittan--det-har-kan-du-som-privatperson-gora/>

Forsell, M., & Hedelin, L. (2019). *Från klient till kund?: En kvalitativ studie om revisorns oberoende utifrån ett klient- och kundfokus* (Kandidatuppsats). Linköping: Filosofiska fakulteten, Linköpings universitet. Hämtad från <https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?dswid=-5206&pid=diva2%3A1333203&c=2&searchType=UNDERGRADUATE&language=sv&query=&af=%5B%5D&aq=%5B%5B%7B%22freeText%22%3A%22fr%C3%A5n+klient+till+kund%22%7D%5D%5D&aq2=%5B%5B%5D%5D&aqe=%5B%5D&noOfRows=50&sortOrder=author+sort+asc&sortOrder2=title+sort+asc&onlyFullText=false&sf=all>

Gavious, I. (2007). Alternative perspectives to deal with auditors agency problem. *Critical perspectives on accounting*, 18(4), 451-467. doi:10.1016/j.cpa.2006.01.011

Glantz, S. H. (2018, 7 november). Därför flyr revisorsassistenter yrket. *Tidningen balans*. Hämtad ifrån: <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/darfor-flyr-revisorsassistenter-yrket/>

Habib, A., Wu, J., Bhuiyan, B. U., & Sun, X. (2019). Determinants of auditor choice: Review of the empirical literature. *International journal of auditing*, 23(2), 308-335. doi: 10.1111/ijau.12163

Jamal, K., & Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality?. *Accounting organizations and society*, 36(4-5), 284-292. doi:10.1016/j.aos.2011.03.001

Kinney, W. R., Palmrose, Z.-V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence non audit services and restatements: Was the US government right?. *Journal of accounting research*, 42(3), 561-588. doi:10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00141.x

Koch, C., Weber, M., & Wüstermann, J. (2011). Can Auditors be Independent? Experimental Evidence on the Effects of Client Type. *European accounting review*, 21(4), 797-823. doi: 10.1080/09638180.2011.629416

Li, C. (2010). Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary accounting research*, 26(1), 201-230. doi: 10.1506/car.26.1.7

Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt*. Stockholm: Nordstedts juridik.

Pott, C., Mock, J. T., & Watrin, C. (2009). Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence in fact vs. appearance. *Journal für Betriebswirtschaft*, 58(4), 209-239. doi:10.1007/s11301-009-0043-0

PWC. (2016). *Guidance on scope of the legislation and public interest entities (PIEs)*. Hämtad: 2020-06-24 från <https://www.pwc.com/gx/en/about/assets/gra-scope-of-the-eu>

audit-legislation-and-definitions-of-public-interest-entities.pdf?fbclid=IwAR0Y8tVuBNGdlKXl8tqEIYgMU4urpKt9jGpYHxYB9E3zApqi5fqc4kXGNKs

PWC. (2017, 23 november). Därför ska du starta ett holdingbolag! [Blogginlägg]. Hämtad 2020-05-16 från <https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/holdingbolag>

Revisionslag (SFS 1999:1079). Stockholm: Justitiedepartementet

Revisorinspektionen. (u.å.a). *Vad är en auktoriserad/godkänd revisor?*. Hämtad: 2020-05-28 från <https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/omauktorisering/vad-ar-en-auktoriseradgodkand-revisor/>

Revisorinspektionen. (u.å.b). *Vad innebär god revisionssed?*. Hämtad: 2020-03-15 från <https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/vad-innebar-god-revisionssed/>

Revisorsinspektionen. (u.å.c). *Om Revisorsinspektionen*. Hämtad: 2020-05-16 från <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/>

Revisorsinspektionen. (u.å.d). *Förhandsbesked*. Hämtad: 2020-05-16 från <https://www.revisorsinspektionen.se/for-revisorer/forhandsbesked/>

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

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

Skatteverket. (2016). *Väsentlighet*. Hämtad: 2020-05-15 från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.5/351570.html#h-Kompletterande-information>

Skatteverket. (2020a). *Andelar i koncernföretag*. Hämtad 2020-05-16 från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/324709.html#h-Nar-ar-en-juridisk-person-ett-dotterforetag>

Skatteverket. (2020b). *Andelar i intresseföretag*. Hämtad 2020-05-16 från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324710.html>

Sundgren, S., & Svanström, T. (2013). Auditor in charge characteristics and going-concern reporting. *Contemporary accounting research*, 31(2), 531-550. doi: 10.1111/1911.3846.12035

Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of accounting, auditing & finance*, 30(1), 101-121. doi:10.1177/0148558X14544505

Tillema, S., & Bogt, H. J. (2016). Does an agency- type of audit model fit a stewardship context? Evidence from performance auditing in Dutch municipalities. *Financial accountability & management*, 32(2), 135-156. doi: 10.1111/faam.12084

Yang, S., Liu, Y., & Mai, Q. (2018). Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market. *China journal of accounting research*, 11(4), 325-350. doi: 10.1016/j.cjar.2018.07.004

Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. *Advances in accounting*, 30(2), 394-401. doi: 10.1016/j.adiac.2014.09.013

Zhang, I. X. (2007). Economic consequences of the Sarbanes–Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 74-115. doi:10.1016/j.jacceco.2007.02.002

Zhang, P. (2003). Discussion of "Independence in appearance and in fact: An experimental investigation". *Contemporary accounting research*, 20(1), 115-119.

<https://ezproxy.hkr.se/login?url=https://search-proquest-com.ezproxy.hkr.se/docview/194219576?accountid=11907>

Zhou, G. S., & Zhu, X. K. (2012). Client importance and auditor independence: The effect of the asian financial crisis. *Australian accounting review*, 22(4), 371-383. doi: 10.1111/j.1835-2561.2012.00195.x

Årsredovisningslag (1995:1554). Stockholm: Justitiedepartementet.

### **Fall från revisorsinspektionen**

Revisorsinspektionen (2016). Dnr 2015-1178. Hämtad 2020-04-25 från [https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2015/dnr-2015-1178.pdf? t\\_id=1B2M2Y8AsgTpgAmY7PhCfg%3D%3D& t\\_q=& t\\_tags=language%3Asv%2Csiteid%3A1c0d5785-ba15-4e1a-89c8-79f5828b2888& t\\_ip=66.249.64.201%3A49535& t\\_hit.id=RevisorsInspektionen\\_Models\\_Media\\_GenericMedia/ d64b26f3-7a82-4a30-a318-b72b45efd9e6& t\\_hit.pos=1131](https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2015/dnr-2015-1178.pdf? t_id=1B2M2Y8AsgTpgAmY7PhCfg%3D%3D& t_q=& t_tags=language%3Asv%2Csiteid%3A1c0d5785-ba15-4e1a-89c8-79f5828b2888& t_ip=66.249.64.201%3A49535& t_hit.id=RevisorsInspektionen_Models_Media_GenericMedia/ d64b26f3-7a82-4a30-a318-b72b45efd9e6& t_hit.pos=1131)

Revisorsinspektionen (2017). Dnr 20117-96. Hämtad 2020-04-26 från <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2017/dnr-2017-96.pdf>

## Bilagor

### Bilaga 1: Begreppsförklaring

**Finansiella rapporter:** Med finansiella rapporter menas de olika ekonomiska rapporter i en årsredovisning som innehåller olika typer av ekonomisk information. Exempel på finansiella rapporter är resultaträkning och balansräkning. De är dessa olika finansiella rapporter som revisorn granskar och bekräftar ifall den ekonomiska informationen i dessa är tillförlitlig eller inte (Carrington, 2014).

**Föreningen auktoriserade revisorer (FAR):** Föreningen auktoriserade revisorer är branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister. De består av medlemmar som nd annat är auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter. FAR arbetar både internationellt och nationellt genom att utveckla revisions och rådgivningsbranschen genom att ge tillförlitlig information exempelvis genom rekommendationer och utbildningar (FAR, u.å.c).

**Fristående rådgivning:** Fristående rådgivning är annan rådgivning än revisionsrådgivning och annat biträde utan nära samband med ett av revisorn utövat granskningsuppdrag (FAR, 2016). Fristående rådgivning utgör inte revisionsverksamhet.

**Förhandsbesked:** Ett förhandsbesked meddelas på ansökan av en revisor och är bindande samt avser frågor om någon verksamhet eller aktivitet är förenlig med revisorslagen (Revisorsinspektionen, u.å.d).

**God revisionsred:** God revisionsred är enligt Revisorsinspektionen (u.å.b) en rättslig standard som ställer krav på planering, genomförande, rapportering och dokumentation av revisorers granskningsuppdrag. Revisionen ska även enligt aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap 3 § vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

**Holdingsbolag, dotterbolag och intressebolag:** Ett holdingsbolag äger aktier eller andelar i andra bolag och bedriver sällan någon egen verksamhet utan detta görs via rörelsedrivande dotterbolag (PWC, 2017, 23 november). Vidare är ett dotterbolag ett bolag som ingår i en koncern där moderbolaget har bestämmande inflytande över dotterbolaget, det vill säga äger



mer än hälften av rösterna (Skatteverket, 2020a). Ett intressebolag innebär att ett bolag har ett ägarintresse i en juridisk person där innehavet av andelarna uppgår till minst 20 procent av kapitalet och är avsett att främja verksamheten i ägarbolaget genom att skapa en varaktig förbindelse (Skatteverket, 2020b).

**Jäv:** Jäv uppstår när revisorn i fråga kan tänkas vara påverkad av olika omständigheter som medför att revisorn inte är opartisk (Carrington, 2014). I revisionslagen (1999:1079) finns det jävsituationer där det inte är okej för en revisor att anta ett uppdrag. Exempel på detta är ifall revisorn är ägare eller delägare i bolaget, sköter grundbokföring i bolaget eller släkt alternativt gift/sambo med ägaren till bolaget (Carrington, 2014).

**Närstående:** Med närstående avses enligt 2 kap 22 § inkomstskattelagen (199:1229)

- a. make,
- b. förälder,
- c. mor- och farförälder,
- d. avkomling och avkomlings make,
- e. syskon, syskons make och avkomling, och
- f. dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i

**Nätverk:** Enligt FAR (2016) och 2 § 7 p. RL (2001:883) innebär nätverk en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsbolag ingår och som

- a. tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
- b. har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
- c. har gemensamma system för kvalitetssäkring,
- d. har en gemensam affärsstrategi,
- e. använder ett gemensamt namn, eller
- f. i betydande omfattning har gemensam personal.

**Oren revisionsberättelse:** Revisionsberättelsen är där revisorn redogör för gjord revision. Den kan ses som det enda kontrakt en tredje part som läser de finansiella rapporterna har med revisionen över huruvida allt är utfört korrekt eller inte. En ren revisionsberättelse innebär att det inte förekommer några väsentliga felaktigheter samt att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild över bolaget. En oren revisionsberättelse innebär att de finansiella rapporterna

innehåller mer eller mindre väsentliga felaktigheter. En ören revisionsberättelse kan exempelvis innehålla uttalande med reservation där begränsningen inte är lika väsentlig och inte lika allvarligt som ett uttalande med avvikande mening som innebär att rapporterna är felaktiga, vilseledande och inte uppnår kraven (Carrington, 2014).

**Revisorsinspektionen:** Revisorsinspektionen (RI) är en expertmyndighet i frågor gällande revisorer och revision. Vidare utövar även revisorsinspektionen tillsyn över auktoriserade samt godkända revisorer samtidigt som de examinerar nyutbildade auktoriserade revisorer. Slutligen säkerställer revisorsinspektionen även att god revisorssed samt god revisionsmed utvecklas och följs (Revisorsinspektionen, u.å.c).

**Sarbanes-oxley act:** *Sarbanes-oxley-act* är en lagstiftning som uppkom till följd av flertalet stora bolagsskandaler i USA under början av 2000-talet, exempelvis Enronskandalen där revisorns oberoende var påverkat och skandalen fick ofantligt stora konsekvenser för samhället. Denna nya lagstiftning medförde bland annat att den dåvarande revisionsprofessionen som var relativt självreglerande sattes under tillsyn av revisorsinspektionen och det uppkom förbud för revisorn att utföra vissa tjänster till kunden med mera. Denna amerikanska lagstiftning har implementerats och influerat många länder, däribland Sverige (Carrington, 2014).

**Väsentlighet:** Följden av en avvikelse anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grund av informationen (Skatteverket, 2016).

## Bilaga 2: Deltagande i intervju

Hej NAMN,

Hoppas allt är bra med dig!

Vi är två tjejer som studerar sista terminen med inriktning inom redovisning och revision på Högskolan Kristianstad. Vi är i full gång med arbetet av vårt examensarbete och har kommit fram till tidpunkten för att genomföra vår undersökning. Vårt syfte med vår studie är att undersöka hur oberoendebedömningen ser ut för auktoriserade eller godkända revisorer jämfört med revisorsassistenter och ifall det eventuellt föreligger en skillnad mellan dessa. Vi har tänkt genomföra vår studie genom att intervjua både godkända eller auktoriserade revisorer och revisorsassistenter.

Vi undrar ifall det finns möjlighet för att genomföra någon intervjuer med dig eller någon annan auktoriserad revisor alternativt revisorsassistent som du känner. Vi tänker oss att intervjuerna i så fall får äga rum genom ett videosamtal eller om det inte är möjligt genom ett vanligt samtal detta med tanke på rådande omständigheter gällande coronaviruset. Intervjuerna beräknas ta mellan 30 och 45 minuter.

Hade varit jätteroligt om vi hade fått möjlighet till en intervju med dig.

Ha det bra!

Med vänliga hälsningar

Hanna Thunberg och Hanna Svensson

## Bilaga 3: Intervjuguide

### **Inledande frågor**

- Hur gammal är du?
- Vilken titel har du?
- Hur lång utbildning har du inom yrket?
- Hur länge har du arbetat som revisor? (Varav hur länge auktoriserad/godkänd?)

### **Inledande frågor kring oberoendet**

- Hur hade du själv valt att definiera revisorns oberoende?
- Hur säkerställer du att du är oberoende vid olika uppdrag?

### **Frågor relaterat till lagar**

- Enligt lag förknippas revisorns oberoende med opartiskhet, självständighet och objektivitet, anser du att dessa begrepp innebär att man som revisor anses oberoende eller krävs det mer?
- Prövas oberoendet vid varje nytt uppdrag med analysmodellen?

### **Analysmodellen och revisorns oberoende**

- Är du välbekant med de olika momenten/stegen i analysmodellen? Hur använder du dig av denna?
- Används alltid analysmodellen när du får ett nytt uppdrag? Finns det några särskilda situationer som den används i eller inte används alls?
- Anser du att analysmodellen täcker alla hot som kan föreligga mot oberoendet? Finns det något hot som den inte lyckas "fånga"?
- Används analysmodellen på samma sätt av alla revisorer? Anser du att det finns skillnader i exempelvis hur en auktoriserad revisor jämfört med en revisorsassistent använder sig av analysmodellen?
- Har du kommit i kontakt med någon situation där oberoendet varit hotat eller inte men det var en svårbedömd situation? Antingen för dig själv eller någon annan? Hade du velat beskriva en sådan situation?

### **Olika scenario kring oberoendehot**

**Scenario 1 - Egenintressehotet:** A-son har ett uppdrag som revisor i en företagsgrupp. Företagsgruppen består av ett holdingbolag med två dotterbolag och två intressebolag. En skattekonsult som är anställd vid samma revisionsföretag och arbetar på samma kontor som A-son, äger hälften av aktierna i holdingbolaget i den ovan nämnda företagsgruppen. Inga motåtgärder har gjorts.

Hur hade du resonerat i detta fall?

(Detta scenario är grundat på fall 1 presenterat i litteraturgenomgången, se avsnitt 2.1.3.1)

**Scenario 2 - Självgrankningshotet:** Revisionsfirman där du arbetar har Flyg AB som kund där du tidigare har gett fristående rådgivning kring hur de ska bokföra en viss post som innefattar konstaterade kundförluster. Du blir sedan ombedd att ta dig an att göra en revision för flyg AB. Hur hade du resonerat samt gått tillväga i denna situation?

### **Scenario 4 - Vänskapshotet**

Lack och montage AB är ett bolag som lackerar och reparerar bilar. En av deras styrelseledamöter, Axel, och du är gamla skolkamrater och har efter det fortsatt hålla kontakten sporadiskt och brukar träffas och umgås vid din lokala ort vid event eller liknande. Lack och montage AB:s revisionsbyrå går i konkurs och du blir då tillfrågad att bli revisor för Lack och montage AB. Hur hade du resonerat samt gått tillväga i denna situation?

### **Agentteorin**

- Hur anser du att förtroendet för dig som revisor påverkas av eventuella oberoendehot?
- Finns det skillnader gällande förtroendet för dig som revisor utifrån olika intressenter?

### **Faktiskt och synbart oberoende**

- Är du bekant med begreppen faktiskt respektive synbart oberoende?
- Anser du att både det faktiska samt det synbara oberoendet bör föreligga för att du som revisor ska anses oberoende?
- Tror du att revisorer bedömer sitt faktiska oberoende annorlunda?
- Finns det några särskilda situationer där revisorns synbara oberoende löper större risk att bli ifrågasatt?

**Scenario synbart oberoende:** Här har en revisor deltagit på 4 stycken 3-dagars seminarium där jakt hos revisionslienten har ägt rum samt att revisionsklienten har stått för både kost och logi. Under seminariet har även saker diskuterats som revisorn anser viktigt för genomförandet av revisionen och hans deltagande var efterfrågat av revisionsklienten. Frågan är om gästfriheten (jakt och fri kost och logi) har medfört att det synbara oberoendet har blivit påverkat.

Vid beslutet att delta i seminarierna gjorde revisorn en noggrann oberoendeprövning. Han hade en diskussion med juristerna på det reviderade bolaget som bjöd in till seminarierna. Han stämde också av med revisionsbyråns VD och revisionsbyrån har även ett omfattande kontroll- och kvalitetssäkringssystem. Hur hade du resonerat i detta fall?

(Detta scenario bygger på fall 2 presenterat i litteraturgenomgången, se avsnitt 2.1.3.2)

### **Revisorns karaktärsdrag**

- Tror du att det finns olika karaktärsdrag och egenskaper hos en revisor som kan påverka kvaliteten i revisionen och som kan påverka oberoendebedömningen?
- Tror du att revisorns yrkeserfarenhet påverkar revisionskvaliteten samt oberoendebedömningen?

## Bilaga 4: Samtyckesblankett

### Samtycke i samband med intervju

Vi studerar på ekonomiprogrammet och håller på med vårt examensarbete (uppsats) som handlar om revisorns oberoende. För att få material till vår uppsats skulle vi vilja intervjua dig inom detta ämne. Om du godkänner det skulle vi vilja spela in intervjun för att sedan transkribera (skriva ut) intervjun. Ljudinspelningen kommer att raderas efter att uppsatsen är godkänd och betyget har registrerats. Uppgifter om dig kommer att anonymiseras i uppsatsen, det vill säga ditt namn, din arbetsplats och andra uppgifter som kan identifiera dig kommer inte att framgå. Det är endast vi, vår handledare på högskolan och bedömande lärare som kommer att känna till vem det är som blivit intervjuad. Själva ljudinspelningen är en personuppgift som behandlas med stöd av ditt samtycke. Du har rätt att när som helst återkalla ditt samtycke utan att ange orsak genom att kontakta oss, se kontaktuppgifter nedan. Ett återkallande av ditt samtycke påverkar dock inte den behandling som skett innan återkallandet. Ditt underskrivna samtycke kommer att sparas tills det inte längre är aktuellt, det vill säga tills ljudinspelningen är raderad.

Högskolan Kristianstad är personuppgiftsansvarig. Enligt dataskyddsförordningen har du rätt att kontakta högskolan för att få information om vilka uppgifter som behandlas om dig eller för att begära rättelse, överföring, radering eller begränsning av dina personuppgifter. Högskolans dataskyddsombud kontaktas via [dataskyddsombud@hkr.se](mailto:dataskyddsombud@hkr.se). Du har rätt att inge klagomål till Datainspektionen om du tycker att vi behandlar dina personuppgifter på ett felaktigt sätt.

Namn på ansvariga studenter: Hanna Svensson & Hanna Thunberg

Våra kontaktuppgifter:

Jag godkänner ljudinspelningen och samtycker till att denna behandlas i enlighet med informationen ovan.

---

Ort och datum

---

Namnteckning