



Högskolan
Kristianstad

Högskolan Kristianstad
291 88 Kristianstad
044 250 30 00
www.hkr.se

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

Etiska dilemman

-Hur resonerar revisorer kring etiska dilemman i sin profession och vad kan påverka resonemanget?

Julia Persson och Emelie Simonsson

Fakulteten för ekonomi

Författare

Julia Persson & Emelie Simonsson

Titel

Etiska dilemma – Hur resonerar revisorer kring etiska dilemman i sin profession och vad kan påverka resonemanget?

Engelsk titel

Ethical dilemmas – How do auditors reason about ethical dilemmas in their profession and what can affect the reasoning?

Handledare

Nils-Gunnar Rudenstam & Frida Persson

Bedömande lärare

Özgün Imre

Examinator

Helén Tjärnemo

Sammanfattning

Att undersöka etiska dilemman inom revisorsyrket är av stor betydelse eftersom det finns rum för tolkningar och bedömningar i tillämpningen av regleringen som yrket styrs av. Revisorer stöter på etiska dilemman i sitt yrke och därför är undersökning av etiska dilemman av största väsentlighet. Tidigare forskning av etik inom revisorsyrket har fokuserat på ett fåtal aspekter som kan påverka revisorns resonemang samt mindre djupgående empiri. Uppsatsen har försökt identifiera flera omständigheter som kan påverka revisorers resonemang kring etiska dilemman med öppenhet för omständigheter som respondenterna själva presenterar.

Uppsatsen har inriktat sig på att genomföra åtta djupintervjuer med auktoriserade revisorer samt revisorsassistenter. Intervjuerna har baserats på tre fall som exemplifierar tre olika fall från Revisorsinspektionen. Urvalet av intervjupersoner bestod av två revisorsassistenter och sex auktoriserade revisorer för att skapa viss möjlighet till jämförelse mellan yrkeskategorierna. Studien har haft en blandning av deduktiv och induktiv ansats eftersom undersökningen har varit öppen för vad som kan framföras av respondenterna.

Resultatet av undersökningen pekar på att det finns många olika sätt för revisorer att resonera kring "samma" situation. Däremot kom merparten av respondenterna fram till samma svar på frågan -Hur skulle du agera i detta fall? En omständighet som påverkade svaren var erfarenhet inom revisionsbranschen. Det fanns ytterligare omständigheter som påverkade såsom tidsbudget(tidspress), personlighet, uppväxt, organisationskultur på byrån, branschen och god erfarenhet av klienten. Det finns ett behov av framtida forskning kring ytterligare omständigheter som kan tänkas ha betydelse för revisorers etiska ställningstagande samt studier med ytterligare jämförelse mellan mindre och mer erfarna revisorer.

Ämnesord

Revisor, Revisorns oberoende, Revisorns tystnadsplikt, Auktoriserad revisor, Nyinstitutionell teori, etiska dilemman, etik, Moralutvecklingsteori

Author

Julia Persson & Emelie Simonsson

Title

Ethical dilemmas – How do auditors reason about ethical dilemmas in their profession and what can affect the reasoning?

Supervisor

Nils-Gunnar Rudenstam & Frida Persson

Co-assessing teacher

Özgün Imre

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

Investigating ethical dilemmas in the audit profession is important because there is room for interpretations and evaluation of the regulation under which the profession is governed. Auditors encounter ethical dilemmas and therefore the investigation of ethical dilemmas is of importance. Previous research in the subject has focused on few aspects that may affect the auditor's reasoning and less in-depth empiricism. This essay has sought to identify several circumstances that may affect the auditors reasoning regarding ethical dilemmas with openness to circumstances presented by the respondents.

This essay has focused on conducting eight interviews with authorized accountants and auditor assistants. The interviews were based on three cases that exemplified different situations from Revisorsinspektionen. Those interviewed consisted of two auditor assistants and six authorized auditors to create opportunity for comparison between the categories. The study has had a mixture of deductive and inductive approach since the survey has been open to what can be presented by the respondents.

The results indicate that auditors' reasons in many different ways about the "same" situation. However, the majority of the respondent came to the same answer to the question – How would you act in this case? One circumstance that affected the responses was experience in the audit industry. There were additional circumstances that affected such as time pressure, personality, growth and some more. There is a need for future research on additional circumstances that may be significant for the auditors' ethical position and studies with further comparison between less and more experienced auditors.

Keywords

Auditor, Auditor independence, Auditors confidentiality, Authorized auditor, New Institutional Theory, Ethical dilemmas, Ethics, Moral Development Theory

Tackord

Vi skulle vilja börja med att tacka våra handledare Nils-Gunnar Rudenstam och Frida Persson som alltid har varit väldigt hjälpsamma och pushat oss i rätt riktning. Vi vill tacka er för all hjälpsam feedback som ni har gett oss under uppsatsens gång, den har verkligen varit till stor hjälp.

Vi skulle även vilja tacka Alina Liden som har funnits där för oss gällande råd kring den kvalitativa metoden samt analysen. Vi vill tacka för alla bra lösningar och förslag som du har kommit med som har hjälpt oss med vårt skrivande.

Dessutom vill vi även tacka de studentgrupper som har kommit med konstruktiv kritik gällande uppsatsen, det har verkligen varit till hjälp för att förbättra uppsatsen.

Vi vill även tacka våra respondenter som ställde upp på intervjuer under en pressad tid. Vi vill tacka er för det vänliga bemötandet samt den givande informationen.

Slutligen skulle vi även vilja tacka våra familjer och vänner som har stöttat och hjälpt oss under denna stressiga period. Självklart vill vi även tacka varandra för ett bra samarbete där vi har engagerat varandra och ständigt hjälpts åt under hela uppsatsens gång.

STORT TACK!

Kristianstad 2020-05-29

Julia Persson

Emelie Simonsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.1.1 Yrkesetiska koder.....	2
1.1.2 Etiska dilemman revisorer ställs inför.....	2
1.2 Problematisering.....	5
2. Institutionaliala	9
2.1 Revision.....	9
2.2 Revisorns roll.....	10
2.2.1 Revisorns oberoende.....	10
2.2.1.1 Motåtgärder.....	12
2.2.1.2 Reglering av revisorns oberoende.....	12
2.2.2 Revisorns tystnadsplikt & upplysningsplikt.....	13
2.3 God revisorssed.....	14
2.4 Etikkoden.....	15
3. Teoretisk referensram	17
3.1 Etik.....	17
3.1.1 Etiska synsätt.....	18
3.1.2 Några utvalda exempel på etiska dilemman revisorer ställs inför.....	19
3.1.3 Omständigheter som kan påverka revisorns etiska resonemang.....	23
3.2 Morallutvecklingsteori.....	26
3.3 Nyinstitutionell teori.....	28
3.3.1 Isomorfism.....	28
3.3.2 Decoupling.....	29
4. Metod	31
4.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt.....	31
4.2 Forskningsansats.....	32
4.3 Forskningsstrategi.....	32
4.4 Forskningsmetod.....	33
4.5 Urval.....	35
4.6 Intervjuguide.....	37
4.7 Test av intervjuguide.....	38
4.8 Bedömning av empiri.....	39
4.9 Etiska beaktanden.....	41
5. Resultat & analys	42
5.1 Fall 1.....	42
5.1.1 Olika revisorers resonemang kring uppdraget.....	42
5.1.1.1 Analys av fall 1.....	45
5.1.2 Revisorsinspektionens uttalande.....	47
5.1.3. Kan tidspress påverka revisorers etiska resonemang?.....	48

5.2 Fall 2.....	49
5.2.1 Olika revisorers resonemang kring revisionsberättelsen.....	50
5.2.1.1 Analys av fall 2	52
5.2.2 Revisorsinspektionens uttalande	53
5.2.3 Avvägning mellan tystnads- och upplysningsplikt.....	54
5.2.3.1 Analys av avvägningen mellan tystnads- och upplysningsplikt	56
5.2.4 Kan pressen att hålla budget påverka revisorers etiska resonemang?.....	57
5.3 Fall 3.....	59
5.3.1 Olika revisorers resonemang kring uppdraget.....	59
5.3.1.1 Analys av fall 3	61
5.3.2 Revisorsinspektionens uttalande	63
5.3.3 Kan företagskultur påverka revisorers etiska resonemang?	64
5.4 Etiska riktlinjer & ytterligare omständigheter.....	65
5.4.1 Etiska riktlinjer.....	65
5.4.2 Ytterligare omständigheter som kan påverka revisorers etiska resonemang	66
5.5 Sammanfattande analys.....	69
5.5.1 Omständigheter som har visat sig påverka revisorers etiska resonemang.....	72
5.5.2 Information som inte framkom under intervjuerna.....	74
6. Slutsats	75
6.1 Slutsatser	75
6.2 Begränsningar	78
6.3 Studiens bidrag	79
6.4 Förslag till framtida forskning	79
Litteraturförteckning.....	81
Bilagor	
Bilaga 1-Intervjuguide.....	86
Bilaga 2-Intervjuunderlag till respondenter.....	92
Bilaga 3-Extra frågor.....	95
Tabell & figurförteckning	
Tabell 1 Bakgrundsinformation om respondenterna.....	36
Tabell 2 Information om genomförda intervjuer	37
Figur 1: Hur ett etiskt dilemma uppstår.....	23
Figur 2: Omständigheter som kan påverka revisorns resonemang	25
Figur 3: Teoretisk referensram till etiska dilemman	Fel! Bokmärket är inte definierat.
Figur 4: Utveckling av omständigheter som kan påverka revisorns resonemang.....	47
Figur 5: Ytterligare utveckling av omständigheter som kan påverka revisorns resonemang	68

Förkortningsförteckning

ABL	Aktiebolagslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
ISA	International Standards on Auditing
RevL	Revisionslagen
RL	Revisorslagen

1. Inledning

I uppsatsens inledande kapitel presenteras bakgrunden till ämnet. Därefter redogörs det för problematiseringen kring ämnet där även syftet och frågeställningarna framgår. I det andra kapitlet introduceras läsaren för väsentlig bakgrundsfakta som är nödvändig för att få förståelse om uppsatsens syfte. Kapitel tre behandlar den teoretiska referensramen som denna uppsats kommer att utgå ifrån och där ges en beskrivning av teorierna. Det fjärde kapitlet omfattar metodval och tillvägagångssätt, där intervjuer har använts för att uppnå syftet. I uppsatsen femte kapitel redogörs det för resultatet av intervjuerna samt hur teorierna kan användas för att ge en möjlig tolkning av resultatet. I det avslutande kapitlet behandlas slutsatserna som har dragits samt studiens bidrag och även förslag till fortsatt forskning.

1.1 Bakgrund

Människor är sociala varelser som gärna lever och arbetar tillsammans med andra människor. Samspelet som uppstår kan ibland skapa problem vilket förklarar varför regler av olika slag behövs. Människor vänder sig då till etik och moral för vägledning om vilka handlingar som kan anses vara rätta och vad som bör eftersträvas eller avstås från i moraliska situationer. Etik har definierats som *en teoretisk reflektion över människors och samhällets normer och moraliska förhållningssätt* (Heberlein, 2014, s. 19). I stort sett handlar etik om reflektion över vilken värld vi vill leva i och vilken sorts människor vi strävar efter att vara. Moral handlar om hur människor faktiskt beter sig i olika situationer och hur de styrs av mer eller mindre goda skäl. Moral definieras som läran om hur människor bör leva men alla är inte överens om hur man bör leva (Heberlein, 2014).

Det finns olika synsätt på etik och synsätten kommer att definieras och tydliggöras i avsnitt 3.1. Även om det finns olika synsätt som kan avgöra om en handling bör ses som etiskt rätt är svaret inte alltid enkelt eller entydigt. I vissa situationer finns både anledningar till att inte agera på ett visst sätt, samtidigt som det finns anledningar till att agera på det sättet. När en individ hamnar i en situation med flera tänkbara, men samtidigt oförenliga, alternativ ställs individen för ett etiskt dilemma (Duska & Duska, 2003).

Revision är ett ämne som har blivit uppmärksammat, i synnerhet i samband med skandaler som Enron. Enron är ett exempel som har blivit välkänt på grund av att bedrägerier genomfördes i företaget. Enron var ett amerikanskt energibolag och var ett av de största energibolagen i världen. Företaget gick i konkurs år 2001 till följd av bland annat planerade bokföringsbrott. Skandalen ifrågasatte redovisningspraxisen eftersom tvivel skapades kring revisorernas oberoende. Revisionsbyrån som reviderade Enron tillhandhöll även interrevisionen i företaget. Från omvärldens sida uppfattades det som att revisorerna ingick en allians med företagsledningen. Det har även framkommit att revisorerna erhöll stora arvorden (FAR, 2003). Problemet med Enron var att företaget bestod av dolda dotterbolag inom koncernen och dessa belastades med både kostnader och tillgångar med mycket uppblåsta värden. Enron redovisade inte värdena på dotterbolagen i balansräkningen trots att det krävdes (Svd näringsliv, 2011). På grund av skandaler som denna är reglering av revision ett ämne som diskuteras mycket.

1.1.1 Yrkesetiska koder

För att ge vägledning åt personer att i sitt yrkesutövande fatta rätt etiska beslut finns särskilda koder, så kallat yrkesetiska koder, inom många yrken. Exempelvis finns det inom läraryrket etiska koder som är framtagna för vägledning. Där beskrivs bland annat de gemensamma värderingar som lärare förväntas ha (Lärarnas Riksförbund, 2020). Likaså finns etiska koder inom vården, uppdelat på olika yrkesetiska koder för de olika yrkena. En yrkesgrupp som har egna yrkesetiska koder är sjuksköterskor (Vårdförbundet, 2020). Ett annat exempel på en bransch med yrkesetiska koder är försäkringsbranschen. Ett försäkringsbolag som leds av etiska koder är Folksam, som säger sig ha etik invävt i den dagliga verksamheten (Folksam, 2020). Revisorer är en annan yrkesgrupp som har yrkesetiska koder att förhålla sig till och revisorer ställs inför etiska dilemman i sitt yrkesliv (Revisorsinspektionen, 2020a). Ett exempel på en yrkesetik kod är Etikoden som kommer presenteras längre fram i uppsatsen. Uppsatsen inriktar sig på revisorers yrkesutövande och hur revisorers yrkesetiska koder kan tillämpas.

1.1.2 Etiska dilemman revisorer ställs inför

Att tänka kring och att hantera frågor om etiska dilemman är något som de flesta av oss någon gång kommer att stöta på (Heberlein, 2014). Ett etiskt dilemma kan uppstå när ett val ska göras mellan två eller flera tänkbara, men ur etisk synpunkt ömsesidigt uteslutande, alternativ. År 2018 gav ”International Ethics Standard board for accountants”, (IESBA)¹ ut en ny upplaga av

¹ IESBA är en oberoende styrelse som utvecklar etiska standarder för revisorer (IESBA, 2020a).

sina yrkesetiska koder (IESBA, 2020a). I den så kallade Etikoden slås fem grundläggande principer fast, som är: (1) integritet, (2) objektivitet, (3) professionell kompetens och vederbörlig omsorg, (4) tystnadsplikt samt (5) professionellt uppträdande (IESBA, 2020b).

En revisor stöter på olika etiska dilemman att ta ställning till i sitt yrkesutövande. Följande framställning kommer att redogöra för tre olika etiska dilemman som en revisor kan ställas inför. I uppsatsen kommer dessa tre etiska dilemman benämnas som *jäv*, *egenintressehot* och *tystnadsplikt vs upplysningsplikt*. När revisorn behöver ta ställning till om ett uppdrag ska antas eller inte kan ett etiskt dilemma uppstå. Trots att situationerna som nämnts ovan inte är etiska dilemman i sig själva kommer de att benämnas som etiska dilemman för att underlätta för läsaren. För att exemplifiera de valda dilemman kommer fall från Revisorsinspektionen att användas.

Revisorsinspektionen är regeringens expertmyndighet och har huvudsakligen ansvar för revisorer och revision. Revisorsinspektionen har även möjlighet att meddela disciplinära åtgärder om en revisor har åsidosatt sina skyldigheter (Revisorsinspektionen, 2020b). Revisorsinspektionen kan inleda en utredning för att säkerhetsställa huruvida revisorn har åsidosatt sina skyldigheter. Tidigare utredningar samt bedömningar av Revisorsinspektionen finns publicerade på Revisorsinspektionens hemsida (Revisorsinspektionen, 2020c).

Ett etiskt dilemma kan uppstå i en *jävsituation*. *Jäv* innebär att revisorn inte får ta ett uppdrag eftersom denne står ett bolag för nära och därmed riskerar sitt oberoende (Eklöv Alander, 2019). Ett exempel på *jäv* kan vara att en medarbetare på den egna revisionsbyrån också arbetar med redovisning på ett potentiellt klientbolag (Revisorsinspektionen, 2017a). Exemplet är baserat på ett fall hämtat från Revisorsinspektionen vilket även de två nästkommande exemplen är. Revisorsinspektionen har rätt att meddela disciplinära åtgärder. Mot bakgrund av detta har fall från Revisorsinspektionen valts för att kunna ta del av situationer där etiska dilemman illustreras samt ge en möjlig bedömning av situationen.

Som tidigare berörts innehåller Etikoden fem grundläggande principer. Den första principen är integritet och den andra principen är objektivitet. De två principerna utgör vad som brukar benämnas revisorns oberoende. *Jäv* har en stark koppling till frågan om oberoende, eftersom

jäv finns reglerat för att minska hotet mot revisorns oberoende (Moberg, Valentin, & Åkersten, 2014).

Som tidigare nämnts kan ett etiskt dilemma uppstå när individen ställs inför två eller flera tänkbara alternativ. De tänkbara alternativen som revisorn ställs inför kan ofta handla om att antingen acceptera ett visst uppdrag och därmed hota sitt oberoende, eller att avsäga sig ett uppdrag och då också riskera att förlora en klient. Ett tänkbart resonemang kring dilemmat kan handla om huruvida revisorn bör avsäga sig ett uppdrag eller ej och på vilket sätt det kan anses hota revisorns oberoende. Ett resonemang med denna innebörd fördes av Revisorsinspektionen i det ovan nämnda fallet om *revisorsjäv* (Revisorsinspektionen, 2017a).

Ett annat dilemma som revisorer kan ställas inför handlar om upplysningar som revisorn skall lämna i revisionsberättelsen. Revisorn har en plikt att i revisionsberättelsen upplysa om klientföretaget ifall det exempelvis inte fullgjort sina skyldigheter. Det är en del av en plikt som revisorn har som heter *upplysningsplikt*. Ett exempel på när frågan om *upplysningsplikt* blir aktuell kan vara att ett klientföretag inte har anmält sig för registrering som arbetsgivare eller för mervärdesskatt (Revisorsinspektionen, 2006). *Upplysningsplikten* kan dock komma i konflikt med en annan princip, nämligen tystnadsplikten. Som presenterats tidigare är tystnadsplikt nummer fyra av de grundläggande principerna i Etikoden. Det kan uttryckas som att *upplysningsplikten* har en stark koppling till principen om tystnadsplikt, eftersom *upplysningsplikt* balanseras av tystnadsplikten. Viktigt att nämna är att detta exempel om revisorns *upplysningsplikt* är en liten del av hela *upplysningsplikten* som revisorn har. Revisorn har en omfattande *upplysningsplikt* mot bolagsorganen och även i vissa situationer mot myndigheter (Moberg., et al, 2014).

De två alternativ som revisorn ställs inför här är att antingen prioritera *upplysningsplikten* och anmärka i revisionsberättelsen eller att prioritera tystnadsplikten och därmed inte anmärka i revisionsberättelsen. Tystnadsplikt innebär att revisorn inte får lämna ut information som kan skada bolaget (Eklöv Alander, 2019). I det nämnda fallet argumenterade Revisorsinspektionen att upplysningar bör lämnas i revisionsberättelsen när klientföretaget inte har anmält sig för registrering som arbetsgivare eller för mervärdesskatt, annars åsidosätter revisorn sina skyldigheter (Revisorsinspektionen, 2006).

Ett tredje exempel på ett dilemma som revisorer kan behöva ta ställning rör situationer som går att återknyta till *egenintressehot*. *Egenintressehot* innebär att ett hot finns mot att ekonomiska eller andra intressen kan komma att påverka revisorns omdöme (Eklöv Alander, 2019). Ett exempel på *egenintressehot* mot revisorn kan vara att en medarbetare på revisionsbyrån innehar aktier i ett bolag som revideras av revisionsbyrån (Revisorsinspektionen, 2017b). Som presenterats tidigare innehåller Etikoden principen om objektivitet, vilket har ett nära samband med oberoende. Oberoendet har också ett nära samband med både *egenintressehot* och *jäv*. *Egenintressehot* finns även reglerat för att minska hotet mot oberoendet (Moberg., et al, 2014).

Två alternativ som revisorn ställs inför vid *egenintressehot* kan vara att antingen acceptera uppdraget, trots en kollegas deläggande i bolaget, och på så vis hota revisorns oberoende eller att avsäga sig uppdraget och därigenom riskera att förlora klienten. I fallet som nämnts ansåg Revisorsinspektionen att kollegans aktieinnehav kan hota revisorns oberoende och därmed bör revisorn inte acceptera ett sådant uppdrag (Revisorsinspektionen, 2017b).

1.2 Problematisering

Revisorer är en yrkesgrupp som ofta ställs inför etiska dilemman. Revisorn har till uppgift att granska klientföretags årsredovisning, bokföring samt styrelsens förvaltning av bolaget. Inför företagets årsstämma ska revisorn ha upprättat en så kallad revisionsberättelse över sin granskning och bland annat tillstyrka styrelsens ansvarsfrihet (Revisorsinspektionen, 2020a). För att hjälpa revisorer som ställs inför etiska dilemman har FAR, som är en branschorganisation för bland annat revisorer och redovisningskonsulter, översatt IESBA:s yrkesetiska koder (IESBA, 2020b).

Revisorerers etiska dilemman är ett ämne som är välstuderat och det finns mycket tidigare forskning kring det. Ashbaugh (2004) studerar om hur tillhandahållandet av både revisionstjänster och så kallade icke-revisionstjänster ”non-auditing services” kan hota revisorns oberoende. Revisionsstandarder kräver att revisorer ska utföra sitt granskande arbete och samtidigt vara oberoende i sin mentala inställning till klienterna. Till exempel kan tillsynsmyndigheter och användare av de finansiella rapporterna ha anledning att vara oroliga för att oberoendet hotas när revisorn utöver tillsyn tillhandahåller ”non auditing services” (Ashbaugh , 2004).

Larkin (2000) studerade etiska dilemman, mer specifikt hur internrevisorer identifierar etiska dilemman. Larkin (2000) kom fram till att respondenterna, som innefattade internrevisorer, tenderade att se sig själva som mer etiska än sina kollegor. Det framkom även att antal år av erfarenhet inom revisorsprofessionen påverkade respondenternas tolkningar av situationer som kan anses vara etiskt dilemman (Larkin, 2000). Jabbour och Jabbour (2017) studerade etisk medvetenhet, etisk bedömning och whistleblowing inom revisionsyrket. Författarna ansåg att företag bör göra starka ansträngningar för att genomföra ett omfattande etikprogram inklusive utbildning i etik, uppförandekoder, för att ge vägledning till revisorer för att lösa etiska konflikter och öka det professionella ansvaret för att rapportera felaktigheter (Latan et al., 2019).

Guiral, Rodgers, Ruiz och Gonzalo (2010) anser att roten till revisionsproblemet verkar leda till en oavsiktlig partiskhet snarare än till oärlighet. Även om viktiga redovisningsreformer har vidtagits för att hantera revisorernas trovärdighet, har däremot inte revisorernas oberoende hanterats tillräckligt. Resultat som författarna kom fram till bekräftar att revisorer inte vill lämna ut rena revisionsberättelse på grund av rädslan att sätta deras klienter i risk för konkurs, genom att investerare dras sig ur på grund av en eventuell oren revisionsberättelse (Guira et al., 2010). Problematiken med etiska dilemman diskuteras även av Espinosa-Pik & Barrainkua (2016). Studien undersökte den etiska godtagbarheten av tvivelaktiga metoder och hur revisorer löser de intressekonflikter som de står inför. Resultatet av studien visar att längden av erfarenhet hos revisorn kan påverka samt att organisationers storlek kan påverka. Större organisationer kan påverka revisorer genom ett tryck inom revisionsbyråerna (Espinosa-Pik & Barrainkua, 2016).

En magisteruppsats från Internationella Handelshögskolan med titeln ”Revisorers etiska resonemang” har behandlat revisorerers etiska resonemang (Andersen & Selmqvist, 2006). Syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar kring etik samt att reda ut vilka faktorer som påverkar det etiska resonemanget. En kvantitativ metod användes för att få en bred studie där generella samband söktes mellan revisorerers etiska resonemang och olika faktorer som kan påverka resonemanget. Metoden som användes var enkätundersökning. Enkäten utgick ifrån tre etiska dilemman som respondenterna ombads ta ställning till och poängsätta. Den innehöll också några kortare generella frågor.

Som förslag till fortsatt forskning tog Andersen & Selmqvist (2006) upp att en utveckling av deras studie kunde vara att ta hänsyn till ytterligare aspekter som kan påverka revisorns resonemang kring etik. Mot bakgrund av det kommer denna uppsats behandla revisorers etiska dilemman samt försöka identifiera olika aspekter som kan påverka revisorers resonemang. Den tidigare nämnda magisteruppsatsen fokuserade på aspekter såsom, kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning samt storlek på revisionsbyrån. Denna uppsats kommer istället inledningsvis fokusera på tre andra aspekter, som är *tidsbudget*, *komplexitet hos arbetsuppgifter* och *organisationskultur*. Med *tidsbudget* menar vi antalet timmer som kan läggas på ett uppdrag, med *komplexitet hos arbetsuppgifter* syftar vi på en arbetsuppgift som är av svårare karaktär och med *organisationskultur* syftar vi på om kulturen hos företaget revisorn arbetar på kan påverka. Denna uppsats kommer benämna de olika ”aspekterna” som olika ”omständigheter” som påverkar revisorers resonemang. Ordet har bytts ut för att förtydliga vad det innebär i just denna uppsats. En annan del som har utvecklats från den tidigare studien är insamlandet av information. Denna uppsats försöker inrikta sig på mer mångsidig information som behandlar revisorers resonemang, medan den tidigare uppsatsen använde sig av enkäter som inte gav lika djupgående information (Denscombe, 2017).

Syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse av hur revisorer resonerar kring olika etiska dilemman med särskild hänsyn till olika omständigheter. Omständigheterna som vi tänkt titta närmare på är som ovan nämnts inledningsvis *tidsbudget*, *komplexitet hos arbetsuppgifter* och *organisationskultur*. Däremot är detta endast en utgångspunkt och vi är öppna för andra omständigheter som kan presenteras i empirin. Revisorers etiska resonemang är relevant att studera eftersom tidigare forskning har behandlat ämnet men till vår vetenskap inte behandlat omständigheterna som denna uppsats kommer att fokusera på. Ämnet är även relevant att studera eftersom etiska dilemman är något som revisorer stöter på i sitt dagliga arbete och därför är något som alltid kan uppmärksammas mer. Följaktligen blir frågeställningarna:

- Hur resonerar revisorer kring etiska dilemman i sin yrkesprofession?

Vår första frågeställning belyser hur revisorer resonerar. Med resonerar menar vi hur en revisor agerar i en specifik situation. När en revisor ställs inför en situation kan det tänkas finnas olika aspekter som kan spela in. Revisorn kan även behöva väga fördelar och nackdelar gentemot

varandra för att komma fram till ett beslut. Frågeställningen är uppbyggd på detta vis för att ge möjlighet att studera hur en revisors tankegång kan tänkas se ut från det att ett uppdrag erbjuds till revisorns beslut huruvida uppdraget ska accepteras eller inte. Frågeställningen är även uppbyggd på detta vis för att försöka skapa förståelse kring anledningen till att revisorer väljer att acceptera ett uppdrag eller inte. Kärnan i uppsatsen är att försöka ge en bild av hur revisorer tänker kring en specifik situation men även anledningen till deras tankesätt. För att få möjlighet att ta del av revisorernas tankesätt har en forskningsfråga av en öppen karaktär konstruerats.

- Vilka omständigheter kan påverka revisorernas sätt att resonera kring etiska dilemman?

För att besvara frågeställningarna har vi genomfört semi-strukturerade intervjuer med ett antal auktoriserade revisorer och ett mindre antal revisorsassistenter. Urvalet arbetar både inom stora och små revisionsbyråer. De semi-strukturerade intervjuerna har varit baserade på tre stycken fall hämtade från Revisorsinspektionen. Fallen är valda för att ge praktiska exempel på tre valda etiska dilemman och för att skapa en god grund till intervjuerna.

2. Institutionalialia

I kapitlet presenteras revisornas roll med hänsyn till den historiska utvecklingen av revision samt synen på revisornas oberoende. Därefter presenteras olika regleringar av revisornas oberoende samt revisornas upplysningsplikt och tystnadsplikt. Till sist presenteras god revisorssed och etikoderna utgivna av "International Federation of Accountants"

2.1 Revision

Ordet revision kommer ursprungligen från det latinska ordet revidere vilket betyder att se tillbaka. Inom svenskt språkbruk används ordet både ensamt och i olika sammansättningar såsom internrevision och förvaltningsrevision. FAR:s definition av ordet revision är följande: "Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning." (FAR, 2002, s. 13) . Genom denna definition framkommer de viktigaste grundelementen i revision, det vill säga granskning, bedömning och uttalande. En annan viktig del som inte kommer fram i definitionen är att revision ska genomföras av en revisor eller ett revisionsföretag som skall vara oberoende. Revision har också en definition genom begreppet bestyrkande (Moberg., et al., 2014).

Från början utfördes revisionen på begäran av ägarna och revisorn var skadeståndsskyldig endast mot organisationen. Synen på revisornas roll ändrades dock som en följd av Kreugerkraschen. I förarbetena till 1944 års aktiebolagslag konstaterades att revisorn inte enbart skulle vara ansvarig inför bolaget och dess ägare utan även inför bolagets borgenärer och andra tredje män. Inom revisionsbranschen talas det om en intressentmodell som inkluderar en omfattande krets av intressenter, till exempel de anställda, leverantörer och de tänkbara ägarna (Moberg., et al.,2014).

Revisionens syfte är att ge trovärdighet åt eller öka tillförlitligheten hos den ekonomiska information som företagen är skyldiga att lämna ifrån sig. För att näringslivet ska fungera på ett effektivt sätt är trovärdigheten en viktig förutsättning. För att ett företags intressenter såsom kreditgivare och leverantörer ska kunna lita på den ekonomiska informationen som företagen lämnar är det av stor vikt att denna information redovisas på ett rättvisande sätt. För att

säkerställa tillförlitligheten har det ansetts vara nödvändigt att den ekonomiska informationen granskas av en revisor (Moberg., et al.,2014).

2.2 Revisorns roll

Revisorns uppgift är att kvalitetssäkra företags och organisationers ekonomiska information vilket gör att företag skapar trovärdighet gentemot bland annat aktieägare, kreditgivare och leverantörer. Just att revisorn är en oberoende part skapar trovärdighet bland intressenterna. En teori om revision är att revision ses som en försäkrans vilket kan liknas med en grundpelare. Företag väljer att anlita en revisor, en oberoende tredje part, för att göra företagets redovisning trovärdig. Frågan om revisorns oberoende är en klassisk fråga som har diskuterats flitigt, speciellt i samband med företagsskandaler som Enron vilket diskuterats tidigare i uppsatsen. Enrons revisor Arthur Andersen anklagades bland annat för att ha varit för beroende av konsultintäkterna som företaget fick från Enron (Carrington, 2014).

Diskussioner kring revisorns oberoende har bland annat handlat om ifall revisionsuppdrag och rådgivningsuppdrag går att kombinera till samma kund. Två orsaker lyfts ofta fram som hot mot oberoendet. Den första orsaken är att revisorn kan komma att granska sin egen rådgivning, den andra orsaken är att revisorn riskerar att bli ekonomiskt beroende av rådgivningsuppdragen vilket i sin tur kan drabba revisionens tillförlitlighet. Av den anledningen finns starka skäl för att revisorer ska vara oberoende (Moberg., et al., 2014).

2.2.1 Revisorns oberoende

Som tidigare nämnts är syftet med uppsatsen att försöka bidra med ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar kring etiska dilemman med hjälp av tre fall. Två av fallen har ett nära samband till revisorns oberoende och därför är följande del av uppsatsen av största väsentlighet.

Revisorerna innehar både kunskap om redovisning och olika revisionstekniker. För att kunna utföra ett revisionsuppdrag krävs det också att revisorn är oberoende. Oberoendet gör att revisorns tillförlitlighet mot en tredje part ökar (Carrington, 2014). Oberoendet är uppdelat i två delar: det faktiska oberoendet och det synbara oberoendet. Det faktiska oberoendet är oberoendet revisorn själv uppfattar. Det faktiska oberoendet är när revisorn har en professionell kontakt med sina klienter och bevarar sin integritet och självständighet. Det synbara oberoendet är det oberoendet som uppfattas av intressenter. Har en revisor arbetat en längre tid

hos ett företag kan det uppfattas av intressenter till bolaget som att oberoendet är hotat (Eklöv Alander, 2019).

Dock är faktumet att det finns mycket pengar för revisorn att tjäna genom att utföra tjänster som ligger i gränslandet till oberoendet (Carrington, 2014). Enligt proposition 2000/01:146 s. 51 ff. ansåg regeringen att under vissa förutsättningar finns det skäl för revisorn att ge rådgivning till klienten. Genom rådgivningen förbättras revisorns kännedom om företaget vilket i sin tur kan leda till att revisorn har lättare för att identifiera problem i företaget. I propositionen lyftes även faktumet att företagets intressenter kan ha intresse av att företaget får kvalificerad rådgivning.

Regeringen uttalade sig i den ovan nämnda propositionen att även för mindre och medelstora företag kan det vara av stort intresse att använda revisorn även till rådgivningen. Genom revisionen känner revisorn företaget väl och rådgivningen som revisorn kan erbjuda kan innebära kostnadsbesparingar för företaget. Med detta som bakgrund ansågs det inte att tillräckliga skäl fanns för ett generellt förbud för rådgivning. Istället ansågs att revisorns oberoende noggrant skulle säkerställas med andra åtgärder (Moberg., et al., 2014).

Enligt proposition 2000/01:146 s.56 är företagets intressenters tilltro till företagets finansiella rapporter av största betydelse. Med andra ord är revisionens mest väsentliga funktion att skapa tilltro. Två av de viktigaste kraven på en revisor är att vara opartisk och självständig. De två delarna tillsammans är vad som menas med att revisorn är oberoende i sina ställningstaganden. Till revisorns hjälp finns en modell för att säkerhetsställa oberoendet, analysmodellen. Genom denna modell kan revisorn testa om hot finns som kan rubba dennes oberoendet. Modellen tar upp fem olika hot samt en generalklausul. Hoten är egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämselhot (Moberg., et al., 2014).

Ett exempel på *egenintressehot* är det ovannämnda fallet om en medarbetare på revisionsbyrån som innehar aktier i ett bolag som revisionsbyrån reviderar. Som beskrivits tidigare kan ett etiskt dilemma uppstå när ett val ska göras mellan två eller flera tänkbara, ömsesidigt uteslutande, alternativ. I fallet finns två alternativ. Antingen riskerar revisorn att förlora klienten men bevarar sitt oberoende eller riskerar revisorn att hota sitt oberoende men behåller klienten. Revisorn ställs därför inför ett etiskt dilemma. (Moberg., et al, 2014).

Faktumet att revisorn är en oberoende part är anledningen till att revisorns bestyrkande är värdefullt. När en revisor är jävig innebär det att revisorn kan vara partiskt exempelvis genom att vara ägare eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern. När revisorn är partiskt genom ägandet av aktier i ett företag rubbar det förtroendet för revisorns opartiskhet och revisorn kan inte längre ses som oberoende (Carrington, 2014).

Ett annat etiskt dilemma revisorer kan ställas inför är *jäv*. Ett exempel på *jäv* finns i det tidigare nämnda fallet om en medarbetare på den egna revisionsbyrån som också arbetar med redovisning på ett potentiellt klientbolag. Det etiska dilemman revisorn ställs inför är antingen acceptera uppdraget och på det viset riskera att hota sitt oberoende. Det andra alternativet är att avsäga sig uppdraget men då riskera att förlora sin potentiella klient. När revisorns oberoende är hotat finns det motåtgärder som kan reducera hotet (Moberg., et al, 2014).

2.2.1.1 Motåtgärder

Revisorn kan, när hans eller hennes oberoende kan anses vara hotat, vidta så kallade motåtgärder. Motåtgärder är åtgärder som vidtagits eller planeras att vidtas för att säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Åtgärderna måste vara av den karaktären att hoten kan reduceras ner till en nivå där det inte finns någon grund för att revisorns opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas. Det finns dels individuella motåtgärder, dels generella motåtgärder. De generella motåtgärdernas syfte är att tillförsäkra att revisorsprofessionen och revisorerna är oberoende. De individuella motåtgärderna är åtgärder som revisorn kan vidta i varje enskilt fall och är av mer praktiskt och bedömningsmässig art (Moberg., et al, 2014).

2.2.1.2 Reglering av revisorns oberoende

För att revisorns oberoende ska kunna säkerställas finns det regler i svensk lag och de främsta lagarna som behandlar revisorns oberoende är revisionslagen (Revisionslagen, SFS 1999:1079), framöver benämnd RevL, och revisorslagen (Revisorslagen, SFS 2001:883), framöver kallad RL. En förbudskatalog finns i 17 § RevL som föreskriver situationer som hindrar revisorn att åta sig ett uppdrag. Även aktiebolagslagen (Aktiebolagslagen, SFS 2005:551), framöver benämnd ABL reglerar revisorns oberoende. I RL finns regler för hur revisorer ska göra en bedömning av huruvida de är oberoende genom att tillämpa den så kallade

analysmodellen. Det är upp till revisorn själv att pröva sitt oberoende enligt RL och denna prövning ska göras för varje uppdrag. Dessutom har revisorn bevisbördan att visa att denne har varit oberoende. I 21 a § RL finns fem typsituationer som alltid kan anses som förtroenderubbande för revisorn. Om det visar sig att någon av de nämnda fem situationerna är tillämpliga på ett uppdrag som prövas föreligger antagandet att revisorns oberoende är hotat. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag. Ett exempel på en sådan situation är om revisorn eller någon i det nätverk denne är verksam eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Situationen kan även kallas *egenintressehot* och är därmed av största väsentlighet för uppsatsen.

Revisorns oberoende är som tidigare nämnts dessutom reglerat i ABL. Nionde kapitlet handlar om revision och 9 kap. 17 § ABL rör *jäv* och situationer när en person inte får vara revisor. *Jäv* innebär att revisorn har någon koppling till företaget utöver sin yrkesroll. Exempel på det kan vara att denne innehar aktier i bolaget, är styrelseledamot, är anställd på bolaget eller har någon relation till en person som antingen är ledamot i styrelsen, verkställande direktör eller biträtt vid bolagets bokföring.

2.2.2 Revisorns tystnadsplikt & upplysningsplikt

Revisorns skyldigheter innefattar bland annat *upplysningsplikt* och tystnadsplikt, framför allt avvägningen mellan tystnadsplikt och *upplysningsplikt*. Mot bakgrund av detta är begreppen *upplysningsplikt* och tystnadsplikt av största väsentlighet.

Revisorns tystnadsplikt regleras i 9 kap. 41 § ABL, där det framgår att revisorn inte får lämna upplysningar om bolagets angelägenheter som framkommit under fullgörandet av uppdraget. Upplysningarna får inte lämnas om det kan vara till skada för bolaget, för enskild aktieägare eller för någon utomstående obehörigen. Vad som anses som enskild aktieägare råder det inga tvetydigheter kring, men vad som kan anses som utomstående finns det meningsskiljaktigheter om. Det framgår inte i förarbetena till ABL vem som kan avses som utomstående. En möjlig förenklad förklaring är att alla som inte ingår i styrelsen eller är bolagets verkställande direktör kan anses som utomstående. Tystnadsplikten utesluter inte att revisorn lämnar ut uppgifter som är oskadliga för bolaget. Tystnadsplikten gäller även efter avslutat uppdrag. Revisorns tystnadsplikt finns också reglerad i 26 § RL. Förutom skyldigheten att ta hänsyn till

tystnadsplikten innehåller bestämmelsen dessutom ett förbud för revisorn att berika sig själv eller till skada eller nytta för någon annan utnyttja informationen som revisorn fått kännedom om i sin yrkesutövning (Moberg., et al, 2014).

Revisorns tystnadsplikt gäller inte i alla situationer. Under vissa förutsättningar har revisorn istället *upplysningsplikt* i förhållande till utomstående. Enkelt uttryckt kan det sägas att i de fall *upplysningsplikten* inte uttryckligen gäller, föreligger tystnadsplikten. Den bestämmelse som reglerar *upplysningsplikten* finns i 9 kap. 46 § ABL. Revisorn ska stå till tjänst med upplysningar om förhållandena i bolaget men har inte någon skyldighet att företa utredningar eller andra åtgärder. Revisorn har på eget initiativ möjlighet att lämna upplysningar som denne anser att en ny revisor behöver. Det finns olika aktörer som en revisor kan lämna upplysningar till såsom en lekmanarevisor (FAR, 2020b). I 9 kap. 34 § ABL återfinns en del av *upplysningsplikten*, närmare bestämt upplysningar i revisionsberättelsen. *Upplysningsplikt* i detta avseende innebär att revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen om bolaget inte har fullgjort sin skyldighet genom att exempelvis inte anmäla sig för registrering enligt skatteförordelagen genom att göra anmärkningar i revisionsberättelsen.

2.3 God revisorssed

Genom standarder, rekommendationer och uttalanden är det huvudsakligen revisorsorganisationerna IFAC (International Federation of Accountants) och FAR som fastställer den goda revisionsseden i Sverige. I den svenska lagen har lagstiftaren låtit bli att ge detaljerade anvisningar om granskningens omfattning och inriktning. Istället har det valts att låta revisorsorganisationerna själva utveckla den goda seden genom rekommendationer och uttalanden. Revisorsinspektionen har under tiden getts ett tolkningsföreträde när det gäller innehållet i god revisionssed (Moberg., et al, 2014).

Som bland annat framgår av 19 § RL ska godkända och auktoriserade revisorer utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. God revisorssed tar främst sikte på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande, samtidigt som god revisionssed hänför sig till motsvarande normer för hur ett revisionsuppdrag ska utföras. Både god revisorssed och god revisionssed utvecklas och bestäms i princip på samma sätt. FAR är den branschorganisationen som utvecklar de yrkesetiska koderna med hjälp utav Etikoden som IESBA gett ut och reglerna kompletteras sedan med praxis från Revisorsinspektionen (Moberg., et al.,2014).

God revisorssed består av tre pelare varav en av pelarna är oberoendet. Revisorn ska utföra revisionen med hänsyn till sitt oberoende gentemot alla intressenter. God revisorssed och god revisionsd sed brukar gå hand i hand eftersom god revisorssed ofta även omfattar god revisionsd sed. Om revisorns oberoende är hotat riskerar revisorn att bryta både den goda revisorsseden och den goda revisionsd seden. Revisorns oberoende bygger i grund och botten på att revisorn får betalt av företaget som revideras. Om revisorn avsäger sig uppdraget riskerar revisorn att bli utan lön men revisorn tar ett uppdrag där oberoendet kan vara hotat finns risken att revisorn bryter mot den goda revisorsseden och den goda revisionsd seden. Revisorn kan således hamna i ett etiskt dilemma vid bedömningen om den ekonomiska förtjänsten ska få företräda framför ett eventuellt hot mot oberoendet, eller tvärtom (Moberg., et al, 2014).

FAR definierar innebörden av god revisorssed i en regelsamling. I regelsamlingen finns däremot inte svar på alla situationer som kan uppkomma för en verksam revisor. Syftet är istället att ge en övergripande bild av vad god revisorssed är (FAR, 1990). Eftersom det inte i lagen uttryckligen anges hur en revisor bör agera i alla situationer finns möjligheter för olika tolkningar. Till följd av att det finns möjlighet att olika tolkningar uppstår ökar också chansen att olika resonemang förs. Det är även syftet med uppsatsen att försöka bidra till ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar. Den delen av revisorns yrkesutövande som består av tolkningar och bedömningar ska följa den goda revisorsseden men utöver det är det upp till revisorn att ta ställning till vad god revisorssed är. Eftersom det finns möjlighet för olika tolkningar finns det dessutom större risk till att etiska dilemman uppstår där det inte finns ett självklart svar på hur revisorn ska agera.

2.4 Etikoden

Både revisionsbyråer och revisorer har under lång tid organiserat sig på en internationell nivå. IFAC är den globala organisationen för revisionsyrket och medlemmarna består av nationella organisationer som representerar revisionsbranschen i sina respektive länder (Carrington, 2014). FAR, som är den svenska branschorganisationen för bland annat revisorer, har genom sitt medlemskap i IFAC åtagit sig att verka för att IFAC:s regler genomförs i Sverige så långt som möjligt. Bland annat innebär det ett åtagande att skapa förutsättningar för medlemmarna i FAR att kunna följa de etiska koderna som IFAC-organet IESAB har sammanställt (Moberg., et al. 2014).

IFAC har genom IESBA tagit fram etikoder: ”Code of Ethics for Professional Accountants”,

tidigare nämnts som Etikkoden, för att säkerställa förtroendet för revisionsbranschen. Revisorns oberoende är en viktig del i etikkoden. Oberoendet ska både vara faktiskt, uppfattats av revisorn som oberoende, och revisorn ska uppfattats som oberoende. Revisorns upplevda oberoende är de förhållanden eller sinnestillstånd som gör att revisorn kan, utan att det professionella omdömet påverkas, uttala sig om de granskade finansiella rapporterna. Revisorns synbara oberoende innebär att revisorn måste undvika omständigheter som kan ifrågasätta revisorns objektivitet och professionella skepticism. Om de som använder revisionen inte uppfattar revisorn som oberoende är revisorn inte synbart oberoende (Carrington, 2014).

Som tidigare presenterats innehåller Etikkoden fem grundläggande principer, *integritet, objektivitet, professionell kompetens & vederbörlig omsorg, tystnadsplikt och professionellt uppträdande*. FAR definierar de grundläggande principerna på detta vis:

Integritet: *”att vara uppriktig o ärlig i alla yrkes- och affärsrelationer”*

Objektivitet: *”att inte tillåta att bristande objektivitet åsidosätter ditt professionella omdöme”*

Professionell kompetens & vederbörlig omsorg: *”att bibehålla kompetens samt agera enligt professionella standarder”*

Tystnadsplikt: *”att respektera sekretessen hos information som inhämtats i yrkesmässiga relationer”*

Professionellt uppträdande *”att följa relevanta lagar och undvika uppträdande som misskrediterar professionen”* (FAR, 2019).

Etikkoden är av största betydelse för att uppnå uppsatsens syfte eftersom *”om någon av de här principerna är hotade så står du inför ett etiskt dilemma som du måste hantera”* (FAR, 2019). Med hjälp av de grundläggande principerna finns det möjlighet att undersöka om ett etiskt dilemma kan uppstå i en specifik situation. Med vetskapen om hur ett etiskt dilemma kan uppstå finns det möjlighet att skapa förståelse för hur revisorer kan resonera i olika situationer.

3. Teoretisk referensram

I följande kapitel presenteras den teoretiska referensramen. I den första delen presenteras etik och i slutet av den första delen preciseras vilka tre etiska dilemman som uppsatsen ska inriktas på. I den resterande delen av kapitlet redogörs det för Lawrence Kohlbergs Moraltvecklingsteori samt den Nyinstitutionella teorin.

3.1 Etik

Ordet etik kommer från grekiskan och betyder sed eller vana. I vardagligt tal brukar vi tala om etik och moral som samma sak och orden används ofta med samma betydelse. Dock görs det ibland skillnad på begreppen och då syftar moral på det människor faktiskt gör och hur vi beter oss. Vad som uppfattas som god moral kan variera från person till person men formuleringen ”god moral” syftar i dessa sammanhang på möjligheten till att handlingarna ska ha begåtts på grund av goda skäl. Moralfilosofen James Rachels beskriver moraliskt handlade genom tre väsentliga delar (Heberlein, 2014).

- 1) Beslutet att handla på ett moraliskt sätt måste tas av goda skäl. Det handlar inte om vilka känslor individen har utan snarare om att kunna argumentera för och ge goda skäl till agerandet.
- 2) Den andra väsentliga delen är att övervägandet ska göras genom en opartisk bedömning där samtliga aktörer beaktas. Alla individernas intressen ska betraktas som lika mycket värda och där ingår även ens egna intresse.
- 3) Den tredje och sista delen har att göra med handlingar. För att kunna tala om en god moralisk handling måste den utföras, inte bara tänkas. Vad som anses som god moral är däremot inte lika för alla utan något varje person definierar.

Etiken kommer in i bilden när funderingar över vad som kan anses vara rätt eller fel sker. Etiken handlar följaktligen om hur individer resonerar och tänker kring moralen. Etik redogör för vad individer anser vara rätt eller fel men god etik behöver inte vara samma sak som vad enligt lagen är rätt eller fel. Etiken strävar efter att förstå hur människor värderar olika saker samt beskriva hur vi bör leva (Heberlein, 2014).

3.1.1 Etiska synsätt

Det finns olika synsätt på hur det kan avgöras om en handling är etiskt rätt eller god. Första synsättet är *pliktetik*, vilket handlar om att se situationer i ett större perspektiv. En person som har ett *pliktetiskt* synsätt ska utgå ifrån de regler de hade utgått ifrån i liknande situationer. Viktigt att poängtera är att konsekvenserna av handlingen inte är väsentliga i synsättet. Inom synsättet ska handlingen stämma överens med personens moraliska regelsystem för att anses som rätt (Henriksen & Vetlesen, 2017).

Ett annat synsätt är *diskursetik* vilket innebär att rätt procedur måste följas för att komma fram till det rätta. Synsättet innebär att individer oftast inte är ensamma i situationer utan att flera olika individer har en del i situationen. En dialog skapas, även kallad *diskurs*, där en diskussion förs. Genom *diskursen* utvecklas våra moraliska beslut eftersom alla individer kan ha olika uppfattningar om vad god moral är (Henriksen & Vetlesen, 2017).

Det tredje synsättet är *nyttoetik* vilket inriktar sig på tanken att betona handlingens konsekvenser och vad som kommer vara nyttigast att göra. Den bästa moraliska handlingen är den som ger mest nytta för störst antal individer. Inom *nyttoetiken* menas det att handlingen är rätt endast om den leder till bättre konsekvenser än någon annan valbar handling. *Dygdetiken* är det fjärde synsättet och här sätts fokus på personen som utför handlingen och inte själva handlingen. En *dygd* är ett personligt karaktärsdrag som är önskvärt som exempelvis omtänksamhet. Inom *dygdetiken* anses en handling vara rätt endast om den utförs av en *dygdig* person, till exempel en omtänksam person (Henriksen & Vetlesen, 2017).

Syftet med uppsatsen som beskrevs i kapitel 1 är att försöka bidra till ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar kring olika *etiska dilemman* med hänsyn till olika omständigheter. Definitionen av ett etiskt dilemma är att i vissa situationer finns det både anledningar att inte agera men samtidigt anledningar till att agera. För att kunna analysera anledningen till revisorers agerande är de olika *Etiska synsätten* till användning. De *Etiska synsätten* behövs för att försöka tolka anledningen till att en viss person agerar på ett visst sätt, medan en annan person kan agera på ett annat sätt.

3.1.2 Några utvalda exempel på etiska dilemman revisorer ställs inför

Enligt FAR åtar sig utövare inom revisionsprofessionen att agera i allmänhetens intresse. Deras ansvar handlar inte enbart om att tillgodose behoven hos en enskild kund eller arbetsgivare, utan även om att tillgodose allmänhetens intressen (IESBA, 2020b). Definitionen av ett etiskt dilemma är att det både finns anledningar att agera och anledningar att inte agera på ett visst sätt. Ett problem kan uppstå kring resonemanget individen för eftersom individen ställs inför ett scenario där alternativen behöver vägas mot varandra. Etiska dilemman inom revision handlar ofta om intressekonflikter. Ett exempel på en intressekonflikt är den mellan klienten och revisorn. Eftersom klienten betalar för revisionen som utförs blir revisorn ekonomiskt beroende av sina klienter. Konflikten står mellan att revisorn utför en korrekt revision men finner något klienten inte vill ska framställas och därmed riskerar att förlora klienten. Å andra sidan kan revisorn utföra revisionen efter klientens önskemål men därmed riskera sitt oberoende och sin integritet (Eklöv Alander, 2019).

Även om det finns många olika typer av etiska dilemman, kommer denna uppsats fokusera på tre stycken för att kunna analysera de tre situationerna djupare. De olika etiska dilemman som kommer fokuseras på i denna uppsats är *jäv*, *upplysningsplikt* vs *tystnadsplikt* och *egenintressehot*. Fallen är valda dels för att de har stark koppling till två av de grundläggande principerna i Etikoden, dels för att de kan antas vara relativt vanliga dilemman då det fanns ett flertal olika fall kring varje dilemma vid sökning hos Revisorsinspektionen. Enligt ISA bör revisorn använda professionell bedömning (Revisorsnämnden, 2020). Eftersom revisorer bör använda professionell bedömning kan fall tolkas olika. En annan anledning att fallen är valda är att de kan ge möjlighet till olika resonemang. I vissa fall finns inte alltid ett givet svar på hur en situation ska bedömas vilket öppnar upp för en professionell bedömning som kan se olika ut mellan revisorer. I och med att syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar är förhoppningen att dessa utvalda fallen ska bidra med en möjlighet för respondenterna att föra olika resonemang.

Det första etiska dilemman handlar om *jäv*. Enligt FAR är *jäv* "en rättslig situation där en person, till exempel en revisor, som utför ett uppdrag eller fattar beslut har ett eget intresse som kan strida mot bolagets intresse.". *Jäv* är en väsentlig aspekt av revisorns roll eftersom revisorn ska ha en oberoende roll mot bolaget (FAR, 2020a). Som tidigare nämnts regleras *jäv* i både ABL, RL och RevL. *Jäv* regleras även i Etikoden utgiven av IESBA (IESBA, 2020b). Den delen av

jäv som är reglerad i ABL och RL är regelbaserad vilket innebär att det finns definitiva regler för när en revisor inte får acceptera ett uppdrag i vissa bolag. Anledningen till bedömningen är att revisorn står bolaget för nära och då riskerar sitt oberoende. Däremot är Etikoden principbaserad vilket betyder att den finns för att kunna ge vägledning till revisorerna i olika situationer (Eklöv Alander, 2019).

En annan skillnad mellan regelverken är lerna. Om en revisor bryter mot jävsbestämmelserna i ABL kan det bli fråga om skadestånd för revisorn enligt 29 kap. ABL om handlandet har skadat bolaget. Om RL ska tillämpas är det istället Revisorsinspektionen som kan meddela en disciplinär åtgärd (Moberg., et al., 2014). ABL är endast tillämplig när revisionen utförs på bolagsformen aktiebolag, i övriga sammanhang är det istället RL som tillämpas. RL är exempelvis tillämplig när revisorn ska bedöma huruvida den är oberoende. RL är dessutom tillämplig på de personerna och företagen som står under Revisorsinspektionens tillsyn, exempelvis auktoriserade revisorer (Eklöv Alander, 2019).

Ett exempel på *jäv* kan vara som ovan nämnts att en medarbetare på en revisionsbyrå också arbeta med redovisning på ett potentiellt klientbolag. I det nämnda fallet arbetade medarbetaren deltid på både revisionsbyrån och det potentiella klientbolaget. Medarbetaren skötte till viss del klientbolagets fakturering men faktureringen utgjorde endast en liten del av bolagets totala fakturering. På revisionsbyrån skötte medarbetaren den löpande redovisningen åt byråns minsta kunder. Revisorsinspektionen uttalade sig i det nämnda fallet och bedömde att medarbetarens anställning både gav upphov till oberoendehot för revisorn enligt 21 a § RL samt *jäv* enligt 9 kap. 17 § ABL.

Eftersom syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman valdes fallet ut som en av tre olika grunder till intervjuguiden. Fallet ger en möjlighet för revisorerna att resonera kring om de kunde ta uppdraget eller inte. Som tidigare nämnts är *jäv* för revisorer reglerat på ett flertal ställen och av den anledningen kan det antas att *jäv* är väsentligt för revisorn med tanke på den starka kopplingen till revisorns oberoende. Av den orsaken är ett fall av *jäv* av största väsentlighet för denna uppsats eftersom syftet är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman. Följaktligen har *jäv* valts ut för att det är ett relativt vanligt dilemma vilket kan innebära att respondenterna har stött på en *jävsituation* tidigare. Till följd av att revisorerna kan

ha stött på *jäv* tidigare kan det leda till ett djupare resonemang kring situationen. Ett djupare resonemang kan föras eftersom en liknande situation kan ha uppkommit och revisorn kan ha behövt göra en bedömning av situationen.

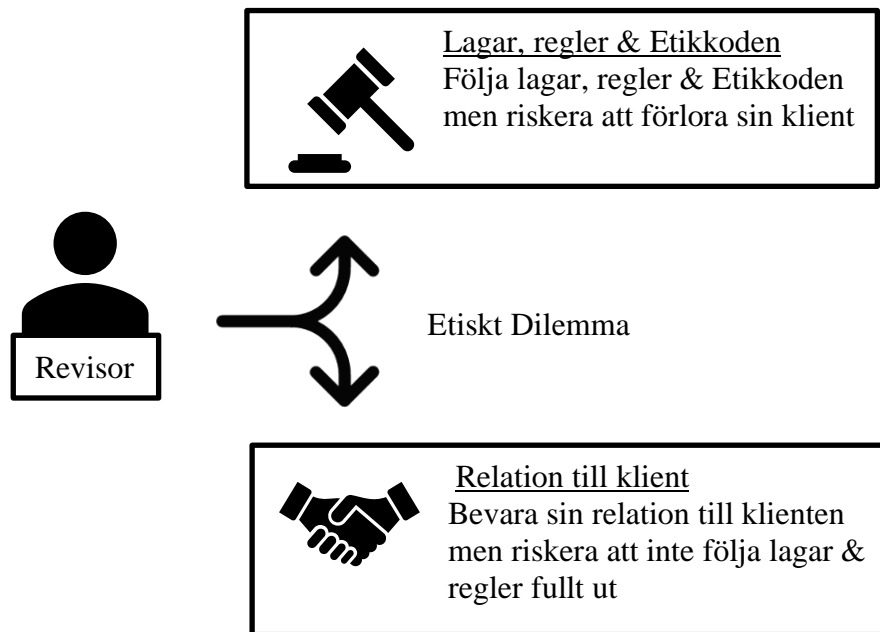
Det andra etiska dilemmat handlar om *upplysningsplikt* och ett exempel är frågan om en anmärkning ska göras i revisionsberättelsen. Som ovan nämnts balanseras *upplysningsplikten* av tystnadsplikten. I det nämnda fallet som presenterades i 1.1.2, arbetade en revisor i ett bolag sedan två år tillbaka. Bolaget hade inte anmält sig för registrering hos Skatteverket för vare sig mervärdeskatt eller som arbetsgivare. Att registreringen inte hade skett hade poängterats av revisorn och denne antog att problemet skulle åtgärdas. Revisorn lämnade av den anledningen en ren revisionsberättelse. I 30 § RevL nämns att revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen om företaget inte fullgjort sin skyldighet genom att exempelvis inte anmäla sig för registrering enligt skatteförordningen. *Upplysningsplikt* i förhållande till revisionsberättelsen regleras även i 9 kap. 34 § ABL. Genom att revisorn inte har vidtagit ytterligare granskningsåtgärder i fallet har revisorn åsidosatte sina skyldigheter och hotat de grundläggande principerna i Etikoden enligt Revisorsinspektionen. Enligt FAR (2020b) har revisorer en omfattande upplysnings- och rapporteringsplikt gentemot vissa aktörer såsom bolagsorgan. FAR (2020b) menar även att det är väldigt viktigt att informationen som revisorn tar del av dessutom kommer berörda parter till del. *Upplysningsplikten* kan däremot balanseras med hjälp av tystnadsplikten (FAR, 2020b).

I vissa situationer föreligger det inte uttryckligen *upplysningsplikt*. I sådana fall antas det istället att det föreligger tystnadsplikt (Moberg., et al, 2014). Eftersom ingen exakt beskrivning finns när vilken plikt föreligger kan det antas att det är en tolkningsfråga. Denna tolkningsfråga kan leda till olika svar beroende på vem som tolkar den. Därför är fallet av största väsentlighet för denna uppsats eftersom fokus ligger på att försöka skapa förståelse om hur revisorer resonerar kring olika etiska dilemman. Av den anledningen att det är en tolkningsfråga finns möjligheten att svaren från respondenterna kommer skilja sig åt vilket kan ge möjlighet för en mer nyanserad analys. I det ovan nämnda fallet uttalade sig Revisorsinspektionen inte uttryckligen huruvida *upplysningsplikten* får ges företräde framför tystnadsplikten. Å andra sidan kan det ändå utläsas att avvägningen mellan de båda plikterna är något revisorn i det nämnda fallet ställs inför.

Det tredje etiska dilemman är *egenintressehot* vilket är definierat som hot om att ekonomiska eller andra intressen kan påverka revisorns omdöme eller uppträdande (Eklöv Alander, 2019). Som presenterats tidigare regleras även *egenintressehot* i RL. I 21 § och i 21 a § RL definieras situationer där revisorn ska avsäga sig uppdraget om något hot finns mot oberoendet, såsom *egenintressehot*. Ett exempel på *egenintressehot* är som tidigare nämnts att en medarbetare hade ett innehav av aktier i ett bolag som reviderades av revisionsbyrån. Fallet som exemplet är baserat på handlar om en skattekonsult som arbetade på samma revisionsbyrå som revisorn som ska revidera bolaget. Skattekonsulten hade ett innehav av aktier i ett klientbolag och hade meddelat innehavet när anställningen började. Revisorn som reviderar klientbolaget arbetade som partner på revisionsbyrån och var därför chef för skattekonsulten på det lokala kontoret. Skattekonsulten hade däremot en arbetsledande chef som arbetade på ett annat kontor. Skattekonsulten var inte del av revisionsteamet eller rådgivningsteamet på revisionsbyrån. Skattekonsulten hade heller inte något inflytande över de finansiella rapporterna hos klientbolaget. Revisorsinspektionen uttalade sig i det ovannämnda fallet och bedömde att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag eftersom någon i hans nätverk har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.

Anledningen till att *egenintressehot* kan ses som ett hot mot revisorns oberoende är om en revisor exempelvis har ett ekonomiskt intresse i företaget denne granskar. Det kan då finnas en vilja att inte upplysa intressenterna i revisionsberättelsen om delar som inte gynnar företaget, vilket kan leda till att revisionsberättelsen blir missvisande. Som beskrivits tidigare är revisorns viktigaste uppgift att skapa tillförlitlighet för de finansiella rapporterna vilket då kan äventyras (Moberg., et al, 2014). *Egenintressehot* är som tidigare nämnts ett av fem hot mot oberoendet som tas upp i Etikoden (IESBA, 2020b). Eftersom *egenintressehotet* är reglerat i Etikoden är det av relevans för revisorsyrket. Följaktligen kan det även antas vara av relevans i denna uppsats då revisorers etiska resonemang är i fokus.

De tre ovan nämnda exemplen på etiska dilemman, *jäv*, *upplysningsplikt vs tystnadsplikt* och *egenintressehot* är dilemman en revisor kan ställas inför. För att visualisera hur ett etiskt dilemma kan uppstå har Figur 1 **Figur 1**: Hur ett etiskt dilemma uppstår konstruerats.



Figur 1: Hur ett etiskt dilemma uppstår

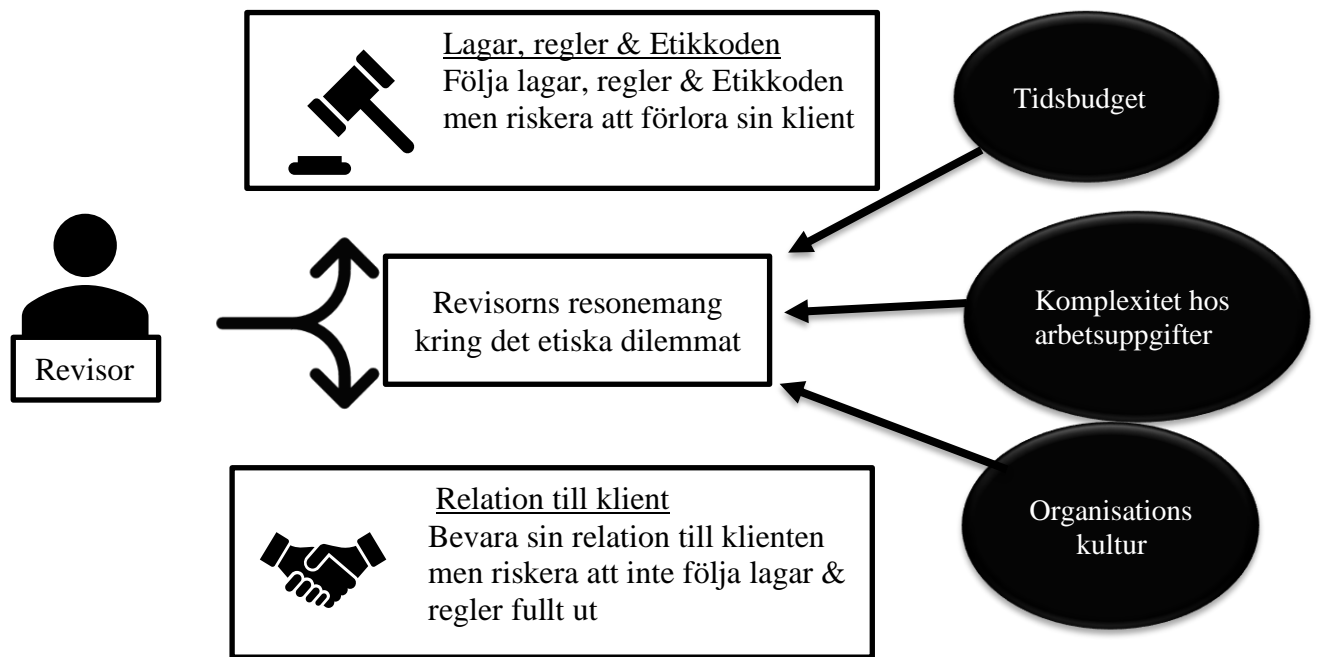
3.1.3 Omständigheter som kan påverka revisorns etiska resonemang

Det finns många olika omständigheter som kan påverka revisorers resonemang. En omständighet som det forskats mycket om är pressen att hålla *tidsbudgeten*. Pressen uppstår när revisorer har en begränsad tid att utföra revisionen på. Den begränsade tiden är given av revisionsbyråerna (Umar, Sitorus, Surya, Shauki, & Diyanti, 2017). Revisorer arbetar efter deadlines de måste möta. Revisionsbyråerna kan påverka revisorerna genom press och metoden som används är tidspress. Tidspressen innebär att revisorerna måste bli klara med sina uppgifter inom en viss tidsram. Pressen att bli klar inom tidsramen kan påverka utförandet av revisionen (Yuen, Law, Lu, & Guan, 2013). Pressen att hålla tidsbudgetar är även något som ökat genom påtryckningar att hålla deadlines. Flera forskare har kommit fram till att *tidsbudgetpress* kan få revisorer att agera på fel sätt och därför minska kvalitén på revisionen (Umar., et al., 2017).

En annan omständighet som kan påverka revisorns oberoende är *komplexiteten hos arbetsuppgiften*. Med *komplexitet hos arbetsuppgiften* menas en arbetsuppgift av svårare karaktär. *Komplexiteten* kan minska kvalitén på beslutsfattandet men däremot öka tiden som spenderas på det (Umar., et al., 2017). *Komplexiteten* kan även påverka revisorers utförande på grund av en ökad arbetsbelastning vilket gör att kvalitén på deras professionella bedömningar inte blir lika hög (Yuen., et al., 2013).

En tredje omständighet som kan påverka oberoendet är påtryckningar från den egna organisationen, eller *organisationskultur*. En studie kom fram till att press från högt uppsatta inom revisionsbyrån fick revisorers villighet att godkänna revisioner med väsentliga fel att öka. Högt uppsatta inom revisionsbyrån gav instruktioner till revisorerna att agera på det här sättet och att godkänna revisionerna (Lord & DeZoort, 2001). Positiv feedback från arbetskollegor eller chefer kan leda till oetiskt beteende för att försöka bevara statusen i bolaget. Förklaringen till beteendet är att revisionsbranschen blivit konkurrenskraftig och därför betar sig revisorer oetiskt för att kunna behålla jobbet samt få fördelar från revisionsbyrån. Valet att bete sig oetiskt är påverkat av organisationens mål och policys. Revisorer som har ett etiskt klimat i organisationen kommer även värdera etik högre medan en revisor som har ett mindre etiskt klimat kommer inte värdera etik lika högt (Haron, Ismail, Ibrahim, & Na, 2014).

Omständigheter som kan påverka oberoendet är flera, här har tre valts ut. Uppsatsen har fått inspiration från en tidigare magisteruppsats som belyste olika aspekter som påverkade revisorns oberoende. De tre valda omständigheterna undersöktes inte i den nämnda uppsatsen och kan därför ge möjlighet till andra tolkningar. Omständigheterna har varit föremål för forskning tidigare men möjligtvis inte i likartade förhållanden. Denna uppsats har därför möjlighet att skapa en mer nyanserad analys. Omständigheterna som har valts ut är utvalda för att studera om de kan tänkas ha en påverkan på hur revisorerna resonerar, vilket även går i linje med uppsatsens syfte som är att försöka skapa förståelse kring revisorers resonemang. Figuren som presenterades i den tidigare delen (se Figur 1) har därför utvecklats för att visualisera de tre utvalda omständigheterna och hur de kan påverka revisorns resonemang (se Figur 2).



Figur 2: Omständigheter som kan påverka revisorns resonemang

Det första etiska dilemmat är som tidigare nämnts en *jävssituation*. De tre omständigheter som uppsatsen fokuserar är *tidsbudget*, *komplexiteten hos arbetsuppgifter* och *organisationskultur*. I detta fall kan omständigheten *tidsbudget* påverka genom att revisorn inte har möjligt att kontrollera hur relationen mellan klienten och revisionsbyrån är. Den andra *komplexiteten hos arbetsuppgifter* kan påverka genom att uppdraget kräver expertis som revisorn innehar och genom att ge över uppdraget till en kollega kan kvalitén av revisionen äventyras. Den tredje omständigheten *organisationskultur*, kan påverka fallet genom att revisionsbyrån kan utsätta revisorn för påtryckning till att acceptera uppdraget. Det andra etiska dilemmat är *upplysningsplikt vs tystnadsplikt*. I detta fall kan den första omständigheten *tidsbudget* påverka genom att revisorn inte har tid att kontrollera uppgifterna som klienten lämnar. Den andra omständigheten *komplexiteten hos arbetsuppgifter* har inte ett lika starkt samband i detta fall. Den tredje omständigheten *organisationskultur* kan påverka genom att revisionsbyrån utsätter revisorn för påtryckningar att inte upplysa i revisionsberättelsen. Det tredje etiska dilemmat är *egenintressehot*. I detta fall kan *tidsbudget* påverka på så sätt att revisorn inte har möjligheten att lägga tiden på att göra en ordentlig analys av sitt oberoende. *Komplexiteten hos arbetsuppgifter* kan tänkas påverka genom att klienten är en företagsgrupp och därför kan antas vara av väsentlighet för revisionsbyrån. *Organisationskultur* kan tänkas påverka genom att revisorn upplever påtryckningar från byrån att acceptera uppdraget eftersom det kan antas vara en klient som kan generera stora intäkter till byrån

3.2 Morallutvecklingsteori

För att kunna tolka respondenternas resonemang har Morallutvecklingsteorin valts. Teorin har möjlighet att ge insikt i hur nivån på moralen kan påverka revisorers resonemang. Lawrence Kohlbergs publicerade 1985 en avhandling som skapade ett genombrott i synen på individers morallutveckling. Teorin menar att en individs morallutveckling över tiden sker i sex olika stadier. Hans teori bygger även på att inga skillnader mellan kön och etnicitet finns. Teorin presenteras i avhandlingen med hjälp av en tänkt situation, ett fall som handlar om en kvinna som är sjuk och där hennes man bryter sig in och stjälar den medicin hon behöver. Därefter presenteras några frågor kring om makens agerande var rätt och liknande. På basis av denna situation, och framför allt diskussionen kring olika möjliga svar på frågan om makens agerande skapas en analysmodell med sex stadier som antas beskriva människolivets värde (Bergling, 1991).

Stadium 1. “Människolivets värde är sammanblandat med värdet hos fysiska föremål och baseras på individens sociala status eller fysiska attribut.”

Stadium 2. “Människolivets värde ses instrumentellt som källa till tillfredsställelse av individens eller andras behov.”

Stadium 3. “Människolivets värde är baserat på familjemedlemmars och andras inlevelse och känslor för individen.”

Stadium 4. “Livet ses som heligt i termer av dess plats i en kategorisk moral eller en religiös ordning av rättigheter och skyldigheter.”

Stadium 5. “Livet värderas både i termer av dess relation till samhällets bästa och i termer av en universell mänsklig rättighet.”

Stadium 6: “Tro på människolivets helgd som representerade ett universellt mänskligt värde och respekt för individen.” (Bergling, 1991, s. 31)

I kronologisk ordning är stadierna även kallade: Lydnads- och strafforientering, Naiv egoistisk orientering, Snäll-pojke-orientering, Lag-och-ordning-orientering, Inriktning mot legalistisk kontraktsbundenhet, Orientering utifrån universella etiska principer.

Stadierna delades sedan av Lawrence Kohlberg in i tre nivåer som han benämnde: *pre-moralisk moral*, *konventionell moral* och *principiell moral*. Den *pre-moraliska moralen* innehåller stadium ett och två och är i grunden egocentrisk. Val individen gör i livet beslutas endast utifrån

konsekvenserna för individen själv. Det är genom beröm eller tillsägelse ett barn lär sig vad som är rätt eller fel. Den andra nivån består av stadierna tre och fyra och kallas *den konventionella moralens nivån*. Vid beslutsfattande vägs inte enbart den enskilda individens egna konsekvenser in utan även medlemmar i familjen och liknande. Den tredje nivån, *den principiella moralen*, består av stadierna fem och sex. På denna nivå har individen valt vilka principer den vill utgå ifrån vid beslut om rätt och fel. Principerna styr individens bedömningar i situationer. Kohlbergs teori anser att individen följer stadierna steg för steg i sin personliga utveckling (Bergling, 1991).

Det som var viktigt i Kohlbergs teori var inte vad intervjupersonerna svarade på i fallet om den sjuka kvinnan utan istället hur de motiverade sitt val. Utvecklingen mellan de olika nivåerna beskrivs som att den första nivån, även kallad för *pre-moralisk nivå*, endast bygger på att individen utgår från vad som är rätt eller fel i relation till belöningar och bestraffningar. Barnet har därefter skapat sig en bild av vad gott uppförande kräver. Den andra nivån, *den konventionella nivån*, innebär att barnet har lärt sig det sociala samspelet och förstår normerna det behöver agera utifrån. Individen behöver anpassa sig till samhällets lagar och regler, utifrån att vara en god samhällsmedborgare (Brytting, 2005).

Den tredje nivån, *post-konventionell nivå*, grundar sig i att individen skapar sin egen åsikt om sitt agerande men även skapar egna principer för sitt handlande. I det tredje skedet agerar individen inte på ett visst sätt för att den är rädd för bestraffning eller för att samhället säger att det är så den ska agera. Individen agerar på ett visst sätt för att individen själv anser att frågan i sig är viktig och ska agera på det sättet för att göra rätt. Bedömningen görs genom att använda sitt rationella förnuft. Stadiet är svårt att uppnå och individer uppnår det endast stundtals (Brytting, 2005).

Eftersom syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemma tror vi att denna teori kan vara av största relevans. Moralutvecklingsteorin kan ge en utgångspunkt för att tolka och analysera revisorernas resonemang och varför de agerar på ett visst sätt utifrån hur de argumenterar för sitt beslut. Med hjälp utav nivåerna i teorin finns det en möjlighet att förstå anledningen till att en individ resonerar och agerar på ett visst vis. Det har även tidigare utförts likartade undersökningar kring revisorer med hjälp av denna teori (Andersen & Selmqvist, 2006). I vår undersökning ligger fokus på hur revisorer resonerar kring etiska dilemman snarare än vad som är rätt eller fel.

3.3 Nyinstitutionell teori

En annan teori som har möjlighet att ge en tolkning kring revisorers etiska resonemang är den Nyinstitutionella teorin. Den Nyinstitutionella teorin, skapad av DiMaggio och Powell 1983, beskriver varför företag inom ett speciellt fält tenderar att bli lika varandra. Vi har valt att ta fasta på två resonemang ifrån denna mycket mångfacetterade teoribildning, som brukar beskrivas med hjälp av begreppen isomorfism och "decoupling" (Deegan & Unerman, 2011).

3.3.1 Isomorfism

Isomorfism definieras som en process som tvingar en del av en population att likna andra delar av populationen som utsätts för liknande förhållanden. Isomorfism består av tre olika typer: *Tvingande isomorfism*, *Mimetisk isomorfism* och *Normativ isomorfism* (Deegan & Unerman, 2011).

Den tvingande isomorfismen uppkommer när organisationer ändrar sitt institutionella agerande på grund av påtryckningar från intressenter som organisationen är beroende av. Påtryckningarna kan både vara formella och informella. Teorin fokuserar till största delen på att vissa intressenter tas på större allvar av organisationerna och de prioriterade intressenterna kan påverka extra mycket hur företaget agerar. En organisation kan välja att rapportera något frivilligt för att göra sina intressenter nöjda. Eftersom intressenterna inte enbart är intresserade av en organisation tenderar organisationer att efterlikna varandra (Deegan & Unerman, 2011).

Den Mimetiska isomorfismen syftar till att företag tenderar att efterlikna varandra eller rent av kopiera varandra eftersom det leder till konkurrensfördelar genom legitimitet. När företag ställs inför osäkerhet har de en tendens att härma bolag som liknar dem, för att skapa en legitimitet för företaget. Har liknande bolag utfört något på ett visst sätt är det säkrare att härma det för att också anses som legitima (Deegan & Unerman, 2011).

Den normativa isomorfismen inriktar sig på trycket som kan komma från gruppnormer och som kan få en individ att agera på ett visst sätt. Normerna kan både vara formella och informella, de formella kan vara etikoder som revisorer måste följa medan det även finns informella normer som företagskultur. Hypoteserna i den Nyinstitutionella teorin påstår att speciella grupper med speciell utbildning tenderar att använda liknande arbetssätt annars passar de inte in med resten av människorna i gruppen (Deegan & Unerman, 2011).

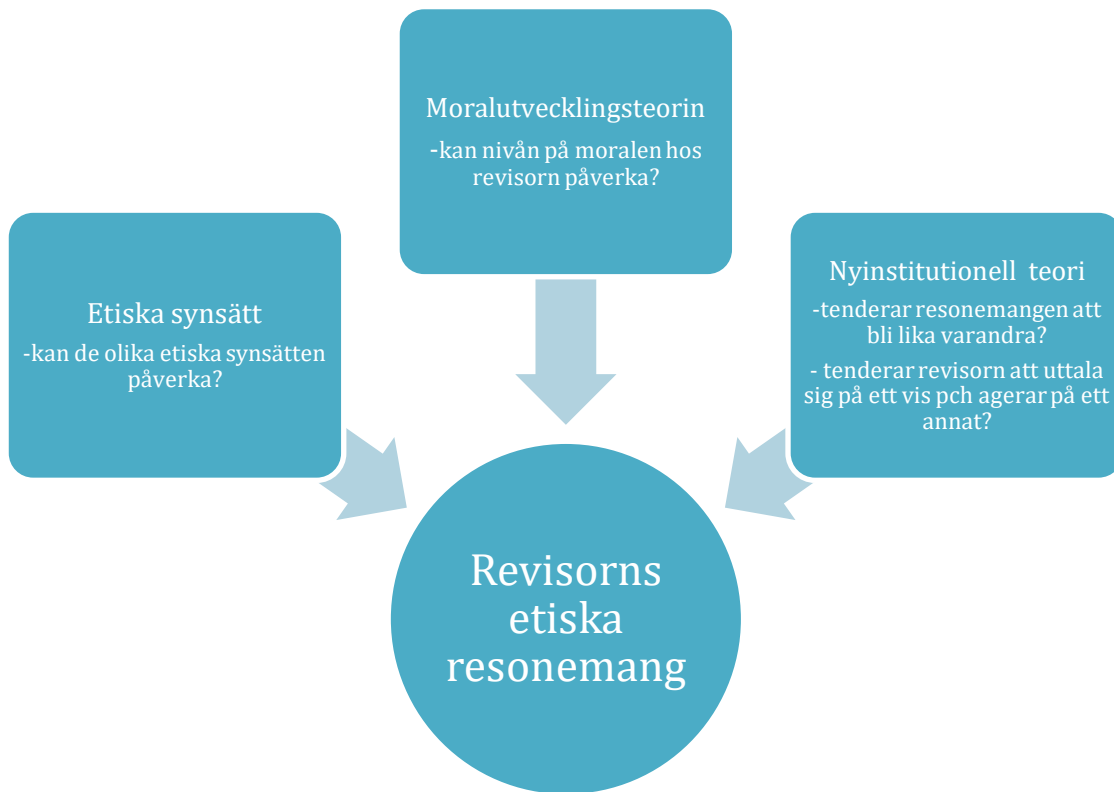
Som tidigare nämnts är syftet med uppsatsen att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman. Den Nyinstitutionella teorin har möjlighet att bidra till uppsatsen genom att erbjuda en ytterligare dimension i tolkningsramen för den insamlade empirin. Teorin betonar att olika företag tenderar att agera på likartade sätt och att professionella grupper tenderar att arbeta på liknande sätt.

3.3.2 Decoupling

Ett ytterligare begrepp som vi hämtat ifrån den Nyinstitutionella teorin är decoupling. "Decoupling" innebär att företagets ledning känner behov av att få företaget att framstå på ett visst vis. Chefer vill till exempel få företaget att framstå som att företaget använder standarder eller formella processer som anses korrekta inom en viss institution. Emellertid kan stora skillnader finnas mellan vad som faktiskt utförs av organisationen och vad som visas upp för omgivningen och det är just dessa skillnader som det fokuseras på med hjälp av begreppet decoupling. Trots att cheferna framhäver att företaget följer de "korrekta" standarderna och processerna kan det vara en stor skillnad mellan den "bild" som skapas av företaget mot verkligheten, det vill säga hur företaget agerar i praktiken. Cheferna vill att företaget ska ses som legitimt även om det i praktiken inte lever upp till det (Deegan & Unerman, 2011). Men andra ord så "frikopplas" bilden av organisationen ifrån organisationens praktik.

Som ovan nämnts bygger "decoupling" på att chefer vill visa upp en bild av företaget som inte alltid stämmer överens med verkligheten. "Decoupling" förekommer ofta i konkurrenskraftiga branscher där bilden av företaget är av största betydelse till exempel i syfte att locka kunder. En bransch som kan ses som starkt konkurrenspräglad är revisionsbranschen. Det intressanta är därför att undersöka om tendenser till "decoupling" föreligger inom revisionsbranschen.

För att tydliggöra hur och varför de olika teorierna har valts ut har en figur konstruerats (se **Fel! Hittar inte referensälla.**). Figurens syfte är att försöka visualisera hur de olika teorierna kan användas för att försöka förklara revisorers resonemang kring etiska dilemman.



Figur 3: Teoretisk referensram för analys av revisorerers etiska dilemman

Som tidigare nämnts kan ett etiskt dilemma uppstå när ett val ska göras mellan två eller flera tänkbara, men ur etisk synpunkt ömsesidigt uteslutande, alternativ. I de tre valda etiska dilemman som denna uppsats fokuserar på finns det inget rätt sätt att resonera. Fallen är valda eftersom personen ifråga har agerat utifrån vad den har ansett varit rätt. Etiska dilemman är ett komplext fenomen där det inte alltid finns rätt eller fel sätt att resonera. Individens har möjlighet att agera utifrån vad den anser är etiskt rätt att göra. Eftersom vad som är etiskt rätt kan varieras från person till person har tre teorier valts ut. Etiska synsätt har valt ut för att försöka ge en tolkning till hur revisorer ser på en specifik situation. Moralutvecklingsteorin har valts ut för att undersöka om nivån på revisorns moral kan påverka hur revisorn resonerar kring etiska dilemma. Den Nyinstitutionella teorin har valts för att kunna erbjuda en tolkning kring varför revisorer resonerar på ett specifikt sätt.

4. Metod

I kapitlet presenteras undersökningens forskningsstrategi, forskningsansats samt forskningsmetod. Därefter diskuteras hur metoden som valts för uppsatsen utfördes samt hur urvalet till metoden gjordes. En diskussion förs om framtagandet av intervjuguiden och i slutet av kapitlet förs kritik fram mot metoden samt trovärdighetsgrunder.

4.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt

Det finns två olika tankeskolor, positivism och interpretivism. Tankeskolorna används för att se på fenomen på olika sätt samt att se på hur tillgång till kunskapen kan införskaffas. Med en positivistisk utgångspunkt tillämpas den naturvetenskapliga forskningmodellen för att undersöka den samhälleliga världen. Typiska kännetecken för en positivistisk utgångspunkt är tron på och strävan mot objektivitet och opartiskhet. Undersökningen är vanligtvis baserad på så kallade ”objektiva fakta” och siffror. Den förknippas därför oftast med kvantitativa data och statistik. Den andra tankeskolan, interpretivism, utgår ifrån ett antagande om att forskarna aldrig kan vara fullständigt objektiva. Anledningen till att forskaren inte kan vara objektiv är att forskaren är en del av det sociala fenomenet som undersöks. Däremot blir, enligt interpretivismen, forskarens roll istället att tolka fenomenet. Tolkningen blir därför formad av forskarens erfarenheter vilket oftast är förknippat med kvalitativa data, det empiriska materialet uttrycks inte med hjälp av siffror utan med ord (Denscombe, 2017).

En undersökning består oftast inte fullständigt av antingen positivism eller interpretivism, dock kan mer likheter till någon av tankeskolorna förekomma. Denna undersökning grundar sig i semi-strukturerade intervjuer där fokus är att försöka skapa förståelse för och tolka hur revisorer resonerar kring olika etiska dilemman samt hur olika omständigheter kan spela in i deras yrkesutövning. Därför positioneras denna undersökning till den interpretivistiska skolan och vår roll ser vi som att försöka tolka fenomenet. Eftersom det inte finns något rätt svar på frågan om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman, blir det intressanta vilka resonemang som revisorerna framför kring varför de agerar på ett eller annat sätt. Vår strävan är därför att försöka bidra till en djupare och framför allt mer mångsidig förståelse för fenomenet och av det skälet har kvalitativa data använts.

4.2 Forskningsansats

Ett deduktivt tillvägagångssätt innebär att forskaren granskar teori och litteratur. Därefter skapas hypoteser vilka prövas mot empiriska data. Informationen som har inhämtats innan hypoteserna skapades styr undersökningen. Empirin som inhämtas är till för att kunna pröva hypoteserna. Motsatsen till ett deduktivt tillvägagångssätt är ett induktivt tillvägagångssätt vilket innebär att empiriskt material används för att skapa en teori. Däremot leder inte alla induktiva undersökningar till en teori utan det slutar oftast i någon form av generaliseringar av ett fenomen. Mellan de två tillvägagångssätten finns ett abduktivt tillvägagångssätt vilket innebär att forskaren går fram och tillbaka mellan teori och empiri (Bell, Bryman, & Harley, 2019).

Uppsatsen har ett väldigt milt deduktivt tillvägagångssätt eftersom tidigare forskning har granskats och vi har på basis av det skapat forskningsfrågor. Dessa frågorna prövades därefter mot empiriskt material. Det finns även inslag av en induktiv ansats i vår studie eftersom vi inte utvecklat direkta hypoteser att besvara. Syftet är att beskriva vilka olika slags resonemang som revisorerna för kring etiska dilemman, vilket leder till att forskningsfrågorna inte har ett konkret svar. Uppsatsen hade från början ett deduktivt tillvägagångssätt men under uppsatsens gång har mer ett induktivt tillvägagångssätt valts. Eftersom fokuset på uppsatsen är att vara väldigt öppen för vad som kan presenteras användes ett mer induktivt tillvägagångssätt där det finns möjlighet att justera undersökningen utefter informationen som framkommer. Uppsatsen har därför en blandning av induktiv och deduktiv ansats vilket också kallas ett abduktivt tillvägagångssätt.

4.3 Forskningsstrategi

Kvantitativ forskningsstrategi innebär att forskaren mäter undersökningsområdet genom siffror vilket oftast sammanfattas i statistik. Forskaren är den som styr var undersökningen hamnar eftersom forskarens uppfattning strukturerar undersökningen. Forskaren har en objektiv metod eftersom den har lite eller ingen kontakt med respondenterna. Strategin är strukturerad och syftet är att hitta ett resultat som är generaliserbart för populationen (Bell., et al, 2019). Kvantitativa data förknippas oftast med storskaliga studier (Denscombe, 2017).

Motsatsen till kvantitativ strategi är kvalitativ strategi som oftast förknippas med småskaliga studier som är mer djupgående (Denscombe, 2017). Kvalitativ strategi fokuserar på att beskriva ett ämne snarare än att mäta det. Respondenten spelar en viktig roll i kvalitativ strategi och

forskaren har en nära involvering. Strategin är mer ostrukturerad och syftet är istället att förstå beteende, värderingar och liknande kring ämnet som studeras (Bell., et al, 2019). Forskarens roll i undersökningen är väsentlig eftersom tolkningen av insamlad data påverkas av forskarens bakgrund, värderingar och liknande (Denscombe, 2017).

Undersökningen hade en kvalitativ forskningsstrategi eftersom syftet med uppsatsen är att få nyanserad information om vårt utvalda fenomen. Den nyanserade informationen uppnåddes genom intervjuer med ett fåtal personer och fokus låg på deras värderingar, tankar och beteende. Som tidigare beskrivet är interpretivism den vetenskapliga utgångspunkten i undersökningen, som har en nära koppling till kvalitativ forskning (Denscombe, 2017). Uppsatsens forskningsfrågor har varit av öppen karaktär där inga exakta svar finns. Istället fokuserar uppsatsen på revisorernas tankar, resonemang och liknande. Forskningsfrågorna kommer att besvaras genom respondenternas tankar och resonemang och kan därför inte preciseras. Svaret på en forskningsfråga kan därmed bli relativt brett. Därför valdes en strategi där revisorerna har möjlighet att styra undersökningens riktning.

4.4 Forskningsmetod

Syftet med studien är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman utifrån olika omständigheter. Mot bakgrund av uppsatsens syfte användes en kvalitativ metod i form av semi-strukturerade intervjuer. Semi-strukturerad intervju är en mer flexibel variant av intervju men har fortfarande en intervjuguide som den förhåller sig till. Semi-strukturerade intervjuer ansågs vara det mest lämpliga alternativet eftersom frågorna kunde anpassas efter respondenternas svar. Forskningsintervjuer använder människors svar på frågor som en metod att samla in material. Data baseras på vad folk säger snarare än vad de gör (Denscombe, 2017).

En del av intervjuerna skedde över Skype, så kallade online-intervjuer. Största delen av intervjuerna utfördes online eftersom en pandemi i världen, covid-19, gjorde det svårare med direkta kontakter. I enlighet med Folkhälsomyndighetens rekommendationer undveks fysisk kontakt till största möjliga mån för att förhindra smittspridningen ytterligare (Folkhälsomyndigheten, 2020).

Fördelen med online-intervjuer är att det är ett mer flexibelt sätt att utföra intervjuer eftersom justeringar kan ske i sista minuten. En annan fördel är tid- och kostnadsbesparingar eftersom det inte krävs någon resa. Benägenheten för respondenterna att delta kan även öka då det inte krävs någon förflyttning från deras arbetsplats. Det kan däremot finnas nackdelar med en nätbaserad intervju. En av dem är att det finns potentiella tekniska problem eftersom alla respondenter kanske inte är vana vid denna typ av teknik. Det kan även bli dålig ljud- och bildkvalité på grund av varierande internetuppkoppling (Bell., et al., 2019).

En av intervjuerna skedde över telefon för att respondenten föredrog telefonsamtal. Flera olika fördelar finns med att genomföra en intervju via telefon snarare än ansikte mot ansikte. En fördel är att det är betydligt billigare eftersom intervjuaren inte behöver transportera sig till en bestämd plats. En annan fördel är att de oftast går fortare att genomföra vilket även sparar resurser. En tredje fördel är att revisorn inte blir lika påverkad av personen som genomför intervjun, eftersom respondenten inte har lika stor möjlighet att bli påverkad av intervjuarens yttre. En nackdel med intervjuer över telefon är att intervjuaren inte har lika stor möjlighet att observera revisorn och dennes omgivning. Respondenten har inte heller möjlighet att observera intervjuaren. Det eventuella kroppsspråket kan inte observeras och kan leda till missuppfattningar (Bell., et al, 2019).

Resterande intervjuer skedde på plats hos revisorerna. En fördel med intervjuer ansikte mot ansikte är att intervjuaren har möjlighet att observera respondentens omgivning. Intervjuaren samt revisorerna har möjlighet att lägga märke till kroppsspråk vilket i sin tur kan minimera missförstånd. En annan fördel med intervjuer ansikte mot ansikte är att inget digitalt hjälpmedel krävs. Som tidigare nämnts kan en nackdel med online-baserade intervjuer vara tekniska problem. Tekniska problem kan undvikas vid intervjuer ansikte mot ansikte eftersom det enda hjälpmedel intervjuaren behöver är ett inspelningsverktyg, om en inspelning ska göras. En nackdel kan vara att det krävs tid och resurser. Om mötena är geografiskt utspridda kan kostnaderna för transporter öka. Det krävs även mer tid för intervjuaren att ta sig till platsen (Denscombe, 2017). En fördel med intervjuer generellt är informationens djup. Data som samlas in är dessutom detaljrik. En generell nackdel med intervjuer är att de är kostnadskrävande samt tidskrävande (Denscombe, 2017).

Intervjuer anses som den mest lämpade metoden för att uppnå uppsatsens syfte. Eftersom uppsatsen har syftet att försöka skapa förståelse kring revisorers resonemang kring etiska dilemman behövs nyanserad och detaljerad information. Av den anledningen beslutades det att intervjuer kunde ge mer nyanserad och detaljerad information jämfört med exempelvis enkäter som kan ge fler men mindre djupgående svar (Denscombe, 2017). Eftersom undersökningen till stor del kommer ledas av respondenten krävs en flexibel metod som kan möta respondentens behov. Den första ovannämnda nackdelen att respondenter inte skulle vara vana vid tekniken anser vi mindre trolig då samtliga revisorer arbetar med teknik dagligen. Den andra nackdelen om att det inte fanns lika stor möjlighet att observera respondenten över ett telefonsamtal kan självklart påverka undersökningen. Däremot ansågs det viktigare att agera enligt respondentens förfrågan och använda telefonsamtal. Den tredje nackdelen som nämnts är att det kan vara kostnadskrävande och tidskrävande. För att kunna effektivisera tiden utfördes två intervjuer på samma plats. Effektiviseringen gjorde att både tid och pengar sparades eftersom ingen transport krävdes mellan intervjuerna.

I samtliga intervjuer meddelades respondenterna i början av att fokus i uppsatsen var revisorernas resonemang till de tre specifika fallen. De blev dessutom upplysta om att syftet inte var att försöka hitta vad som är rätt eller fel eller på något sätt poängtera hur revisorn ska eller bör resonera. Trots att ett väldigt utförligt resonemang fördes av samtliga revisorer syntes en tendens till att revisorerna gärna ville svara rätt och riktigt på frågorna som ställdes. Respondenterna ville gärna framstå som insatta och trovärdiga.

4.5 Urval

Åtta semi-strukturerade intervjuer har utförts med revisorer genom online-intervjuer, telefonintervjuer samt intervjuer på plats. Respondenterna bestod av sex auktoriserade revisorer samt två revisorsassistenter. Urvalet har påverkats av delvis syftet med uppsatsen men även av faktumet att det var högsäsong för revisorer när intervjuerna genomfördes. Syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman och därför krävs intervjuer med personer som arbetar dagligen med revision. Undersökningen utfördes under en period som är tidspressad för revisorer eftersom det var högsäsong. Högsäsongen gjorde att antalet revisorer som faktiskt ställde upp på att bli intervjuade succesivt minskade och därför utvidgades urvalet även till gruppen revisorsassistenter. Revisorsassistenterna bedömdes vidare ha möjlighet att bidra med

ytterligare synvinklar, samtidigt som ökad variation i erfarenheter förväntades ge ökade möjligheter till jämförelse. Innan varje intervju samlades generell information om respondenterna in. Denna information kommer att presenteras i en tabell nedan (se Tabell 1). Efter att intervjuerna var genomförda konstruerades ytterligare en tabell för att visualisera information om intervjuerna (se Tabell 2).

Tabell 1 Bakgrundsinformation om respondenterna

Respondent:	Ålder	Titel	År med titel	År inom revision	Antal byråer	Typ av företag de arbetar med
R.A	43	Auktoriserad revisor	6	13	2	EF – stora bolag med omsättning på 800''
R.B	25	Revisorsassistent	1,5	3,5	1	FB
R.C	52	Auktoriserad revisor	19	26	4	FS – stora bolag
R.D	24	Revisorsassistent	2	2	1	AB
R.E	42	Auktoriserad revisor	3	10	1	AB, SME, FS
R.F	30	Auktoriserad revisor & Manager	1,5	7	1	Konsulter, LB
R.G	45	Auktoriserad revisor	15	22	1	FF
R.H	36	Auktoriserad revisor	3	12	1	SF

EF: Enskilda firmor

AB: Aktiebolag

SME: små och medelstora företag

FB: Familjeägda bolag

FF: Fåmansföretag

FS: föreningar & stiftelser

FS: Fristående sparbanker

SF: Små ägarledda företag

LB. Lantbruk

Tabell 2 Information om genomförda intervjuer

	Datum för intervju	Intervjuns längd	Titel	Revisionsbyrå
Respondent A (R.A)	5/5–2020	22 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå A
Respondent B (R.B)	7/5–2020	33 minuter	Revisorsassistent	Byrå B
Respondent C (R.C)	8/5–2020	20 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå A
Respondent D (R.D)	8/5–2020	18 minuter	Revisorsassistent	Byrå B
Respondent E (R.E)	11/5–2020	15 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå C
Respondent F (R.F)	11/5–2020	19 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå C
Respondent G (R.G)	11/5–2020	15 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå D
Respondent H (R.H)	11/5–2020	15 minuter	Auktoriserad revisor	Byrå D

4.6 Intervjuguide

I syfte att försöka skapa förståelse kring hur revisorer resonerar kring etiska dilemman har en intervjuguide konstruerats (se Bilaga 1). Den inriktar sig på tre fall från Revisorsinspektionen som berör etiska dilemman. Till varje fall finns följdfrågor för att ge en möjlighet för respondenterna att resonera ytterligare eftersom resonemanget är det väsentliga i uppsatsen. Intervjuguiden startar med en generell bakgrund för att på så vis värma upp revisorerna med enklare frågor. Enklare frågor valdes för att kunna skapa en mer avslappnad miljö. Under tiden fallen diskuterades ställdes även frågor om omständigheter som kan påverka revisorers resonemang. När intervjuguiden konstruerades användes ordet aspekt men ordet utvecklades under undersökningens gång till ”omständigheter” för att ge en tydligare bild av vad det är som undersöks. Eftersom ordet utvecklades under undersökningens gång användes benämningen aspekter i intervjuguiden samt under intervjuerna.

En förenkling av intervjuguiden (se Bilaga 2) skickades ut till respondenterna i förväg för att effektivisera intervjun. Revisorerna hade möjlighet att läsa igenom fallen i förväg för att intervjutiden skulle kunna bestå av att besvara frågorna istället för att läsa igenom fallen. Det kan finnas nackdelar med tillvägagångssättet, dock ansågs det vara det mest lämpliga i situationen som förelåg. Respondenterna fick även tillgång till två av frågorna till respektive fall. Den första frågan var av generell karaktär och var likartad i alla fallen medan den andra frågan var mer specifik för varje enskilt fall. När fyra intervjuer var genomförda uppmärksammades en del information som inte diskuterats tidigare. Intervjuerna skedde

dessutom mer effektivt och då fanns möjlighet för extra frågor. Två extra frågor konstruerades och skickades ut på mejl till de revisorerna som redan hade intervjuats (se bilaga 3).

Frågorna i intervjuguiden är uppdelade i olika typer av frågor. Första frågan till varje fall har en öppen karaktär för att låta respondenten styra riktningen utan att påverka revisorernas svar. En fråga med öppen karaktär ger möjlighet för mer varierande svar från de olika respondenterna. Eftersom syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse om hur revisorer resonerar kring etiska dilemman krävs frågor av öppen karaktär. Efterföljande frågor till varje fall har en mer sluten karaktär för att på så vis styra revisorernas riktning. Frågorna som rör de olika omständigheterna som kan påverka revisorns etiska resonemang följer en likartad struktur. Den första frågan har en öppen karaktär: ”Tror du att det finns någon aspekt som kan påverka ditt etiska resonemang?”. Ingen specifik omständighet ges för att på så vis ge respondenterna utrymme för egna tolkningar kring vad en omständighet kan vara. Därefter följer frågor med specificerade omständigheter som behandlas i uppsatsen. Dessa frågor kan anses ha karaktärsdragen som frågor vid en strukturerad intervju då frågorna i förväg är bestämda (Denscombe, 2017). Omständigheterna presenteras inte förrän respondenterna själva har fått en möjlighet att skapa sig en egen bild kring vilka omständigheter det kan röra sig om. Det knyts sedan ihop i slutet med en fråga där respondenterna själva får reflektera över vad som kan påverka revisorers etiska resonemang.

4.7 Test av intervjuguide

För att pröva intervjuguiden innan intervjutillfället med respondenterna har den presenterats för våra handledare, Nils-Gunnar Rudenstam samt Frida Persson. Testet av intervjuguiden skedde som en intervju var tänkt att genomföras för att på så sätt kunna få konstruktiv kritik kring både intervjuguiden men även hur intervjuarna ställde frågor och liknande. Två tester av intervjuguiden genomfördes med respektive handledare där handledarna agerade som respondenter och besvarade frågorna som ställdes. Testen av intervjuguiden klockades för att skapa en ungefärlig uppfattning om hur lång tid intervjuerna skulle ta med de verkliga respondenterna. Testet av intervjuguiden ledde till mindre justeringar efter diskussion med våra handledare.

4.8 Bedömning av empiri

I kvalitativ forskning är det svårt att bedöma empirins validitet eftersom de vanligaste kriterierna är anpassade till kvantitativ forskning. Kvalitativa data kan inte valideras på samma vis som kvantitativa data däremot betyder inte det att den inte ska valideras alls. För att kunna kontrollera empirin används tre begrepp som är trovärdighet, tillförlitlighet och generaliserbarhet (Denscombe, 2017). Begreppen kommer att presenteras nedan tillsammans med en beskrivning kring hur de olika begreppen uppnåddes i uppsatsen.

Validitet innebär att forskaren ska visa att dennes insamlade data är exakt och träffsäker. Vidare innebär det att materialet som samlats in ska vara användbart och mätbart i förhållande till syftet. För att samla in rätt underlag att analysera gäller det att noga tänka igenom vilka frågor som ska ställas i en intervju. En annan aspekt som det måste tas hänsyn till är i vilken grad respondenterna berättar sanningen. Genom att låta respondenterna vara anonyma ökar chanserna att de vågar svara ärligt på frågorna som ställs. Därmed ökar trovärdigheten i svaren samt i studien (Denscombe, 2017).

Tillförlitligheten i kvalitativa data har direkt att göra med hur neutralt det insamlade underlaget är. Hur neutralt det insamlade underlaget är bestäms till största delen av hur data tolkas av forskaren. När intervjuer genomförs minskar tillförlitligheten, i betydelse "neutralitet", eftersom forskaren är subjektiv i hur frågorna ställs och framförallt hur de sedan analyseras. Svaren måste tolkas så objektivt som möjligt för att chanserna ska öka att en annan person hade tolkat samma information på liknade sätt. Ytterligare ett sätt som har använts för att öka studiens tillförlitlighet är respondentvalidering. Respondentvalidering innebär att vi under intervjuens gång återkopplade till respondenterna för att säkerställa att vi har uppfattat deras svar rätt. Syftet med respondentvalidering är att forskaren ska få bekräftat att undersökningens resultat är korrekt (Denscombe, 2017).

En situation som kan påverka tillförlitligheten i empirin är intervjuareffekten. Intervjuareffekten innebär att svaren vid en intervjuundersökning kan bli snedvridna på grund av hur intervjuaren är som person. Beroende på hur respondenter uppfattar personen som ställer frågorna kan svaren bli olika. Framförallt är det intervjuarens ålder, kön och etniska ursprung som påverkar hur mycket information människor är villiga att dela med sig av och hur ärliga de är. Det är inte intervjuarens identitet som kan påverka den insamlade data utan det är vad

forskarens identitet betyder för den som intervjuas. När respondenter känner sig besvärade av vissa frågor kan de bli generade eller inta en försvarsställning (Denscombe, 2017). Eftersom ämnet på uppsatsen kan uppfattas som känsligt finns det möjlighet att respondenterna intar försvarsställning. En av intervjuerna skedde via telefonsamtal som tidigare nämnts påverkar inte intervjuareffekten i lika stor utsträckning. Resterade intervjuer utfördes på plats eller med digitala verktyg. Där fanns det möjlighet att intervjuareffekten kan påverka.

Generaliserbarhet innebär att det är möjligt att överföra resultatet från en studie till andra områden. Kvalitativ forskning brukar baseras på intensiva undersökningar av ett relativt litet urval. En del forskare påstår att det inte är möjligt med generaliserbara resultat vid en kvalitativ forskning eftersom situationen är så specifik vilket är det unika med forskningen. Andra forskare argumenterar för att frågan om generaliserbarhet måste angripas på ett annat sätt vid kvalitativa studier. Det andra sättet är att bedöma i vilken mån informationen i det särskilda studerade fallet går att tillämpa på andra jämförbara fall. I denna uppsats är teorierna mer övergripande än djupgående vilket kan öka chanserna att teorierna kan användas på liknade fall (Denscombe, 2017). Eftersom chanserna att det kan användas på likartade fall ökar så ökar även studiens generaliserbarhet.

En omständighet som kan ha påverkat empirin är att intervjuerna var relativt korta. Respektive intervju genomfördes under 15–30 minuter på grund av två olika anledningar. Som tidigare nämnts genomfördes intervjuerna under en högsäsong för revisorerna, vilket påverkade tiden som revisorerna hade att spendera på intervjuerna. En annan anledning till den korta intervjutiden var att åtta intervjuer skulle genomföras under en kort tid och därför kortades tiden för varje intervju ner. En konsekvens av de korta intervjuerna kan vara att visionen om att få djupgående information från respondenterna kan bli svår att uppnå. Eftersom endast 30 minuters samtal med varje respondent har förts kan det vara svårt att få respondenterna att öppna upp sig om en så pass känslig fråga. Därför kan det vara svårt att få djupgående information kring ämnet och som på så vis kan resultatet bli påverkat. Med mer djupgående information hade ännu mer information kunnat presenteras kring resonemanget revisorerna för.

4.9 Etiska beaktanden

Utöver bedömning av empiri krävs även viss hantering av empiri genom etiska beaktande. De grundläggande etiska beaktanden som gäller för svensk forskning är: informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet. Hänsyn till samtliga etiska beaktanden har tagits i studien (Bell., et al, 2019). Innan intervjuerna genomfördes blev revisorerna tillfrågade om det gick bra att intervjuerna spelades in. Vi fick samtycke från samtliga respondenter. I samband med att intervjuerna genomfördes fick revisorerna information om hur det inspelade materialet skulle användas.

Metoden att spela in intervjuer har båda fördelar och nackdelar. En fördel är att forskaren har möjlighet att lyssna på intervjun flera gånger och på så sätt kan det upptäckas information som kan ha missats första gången. Ytterligare en fördel är att forskaren har möjlighet att transkribera intervjun. Däremot kan en nackdel vara att respondenterna blir obekväma och försiktiga med att svara på frågorna eftersom de har svårt att bortse från att de blir inspelade. Av etiska anledningar och för att säkerställa respondenternas anonymitet har revisorerna benämnts med bokstäver. Chanserna för att respondenterna ska våga svara ärligt på frågorna ökar genom att låta respondenterna vara anonyma (Bell., et al, 2019).

5. Resultat & analys

I kommande kapitel presenteras det hur respondenterna resonerade kring och tog ställning till varje fall. Det kommer därefter redogöras för hur revisorernas resonemang kan tolkas med hjälp av de olika teorierna som tidigare har presenterats. Till varje fall fanns också frågor om omständigheter som kan påverka revisorers resonemang, dessa kommer presenteras nedan. Slutligen kommer en sammanfattande analys göras för att knyta ihop kapitlet.

5.1 Fall 1

I denna del kommer vad vi valt att benämna ”fall 1” att presenteras. Det första fallet som presenterades rörde en *jävsituation*. Fallet har tidigare presenterats i 3.1.2 men en kortare beskrivning kommer presenteras här. I fallbeskrivningen framgår det att en revisor hade blivit tillfrågad att revidera ett bolag som ingick i en koncern. Dilemmat i fallet var att revisorns byrå nyligen hade anställt en praktikant på deltid vars arbetsuppgifter var redovisning. Praktikanten arbetade förutom på revisionsbyrån dessutom på det potentiella klientbolaget och skötte där viss fakturering (se Bilaga 1).

5.1.1 Olika revisorers resonemang kring uppdraget

Frågan som respondenterna ombads ta ställning till var huruvida de ansåg att de kunde anta uppdraget eller inte. Revisorerna fick möjlighet att resonera kring hur de hade agerat i en sådan situation.

Flertalet av respondenterna hade likartade kommentarer på frågan om att acceptera uppdraget eller ej. Revisorerna kommenterade på detta vis:

Ja, där får vi i princip inte göra någonting, så då är ju frågan här då att om att fakturera, ja jag skulle ju säga att jag får inte vara revisor i det bolaget, asså för då måste ju hon sluta [...]. (R.A)

Nej jag tycker nog ändå att man inte ska gör det, inte så som det ser ut nu i alla fall. (R.C)

[...] Så jag känner väl att, att jag är ganska körd på det här uppdraget. (R.G)

De ansåg att de inte kunde ta sig an uppdraget eftersom deras oberoende var hotat. Respondent A förklarade att:

Det är ju egentligen så att här finns ju ett regelverk som styr detta, så det är egentligen inte upp till mig att bestämma [...].

Regelverket som A förmodligen refererar till är ABL. Som tidigare nämnts finns regleringen om jäv i 9 kapitlet 17 §. I detta fall är det 9 kap. 17 § 4 p. ABL som är tillämplig och därför antas det att respondenten syftar på denna reglering. Lagen fastställer att personen inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen.

Respondent C ansåg sig inte heller kunna ta uppdraget med motiveringen att revisorn tyckte det var bättre att avstå från uppdraget, alternativt hitta en annan lösning. Lösningen som revisorn föreslog var att det var bättre om praktikanten kunde arbeta med andra kunder och att någon annan kunde överta praktikantens arbetsuppgifter. Respondenten menade även att om revisorn hamnar i en konfliktsituation är det viktigt att tänka på att revisorn upplevs som oberoende för utomstående parter. Den del av oberoendet som respondenten diskuterar är det synbara oberoendet som beskrevs i kapitel 2. Det synbara oberoendet är hur oberoendet uppfattas av allmänheten, vilket ofta är företagets intressenter. Respondent A och C arbetar på samma byrå men på olika kontor.

Respondent G och H, som arbetar på samma byrå och kontor, ansåg inte heller att de kunde ta uppdraget. De motiverade bedömningen såhär:

Alltså jag hade resonerat såhär, hon är ju faktiskt inblandad i bokföring. Fakturering är ju bokföring. Och som revisor får man ju inte jobba, eller ha ett uppdrag där det är en anställd har hand om ett bolags bokföring eller medelsförvaltning. När det är större bolag, och det är det ju här. Dem kommer ju att gå över till att bli en större koncern. Så jag känner väl att, att jag är ganska körd på det här uppdraget. (R.G)

Jag resonerar så, att i med att det ska bli ett stort företag så kommer man in på jävsreglerna. Och då får man ju inte, man får ju inte ha någon anställd, en anställd på byrån då som jobbar i det klientföretaget. Så det faller ju lite där på jävsreglerna. Sen hade det inte varit ett stort företag så hade man kanske kunnat komma undan men. Och det spelar ingen roll att hon bara gör en liten del tycker jag. Hon är ändå inblandad i redovisningen. (R.H)

De övriga respondenterna som ansåg sig kunna ta uppdraget bestod av två auktoriserade revisorer samt en revisorsassistent. Motiveringarna till deras svar skilde sig åt. Revisorsassistenten som ansåg sig kunna ta uppdraget förde ett resonemang om att praktikanten inte var med i revisionsteamet och därför förelåg det inget självgranskningshot i ”fall 1”. Respondent D menade även att praktikanten har en väldigt liten påverkan på företaget och koncernen med hänsyn till den totala omsättningen. Även om revisorsassistenten ansåg att uppdraget kunde accepteras poängterade respondenten att det är viktigt att dokumentera att det fanns en kollega på byrån som har insikt i klientbolaget.

Likartat resonemang fördes av E, en auktoriserad revisor. Revisorn ansåg inte att praktikanten hade ett ekonomiskt intresse i byrån denne arbetade på eftersom praktikanten inte ägde några andelar i bolaget. Respondenten menade även att:

Hon ingår inte heller i mitt revisionsteam, jag får göra en analysmodell att jag, att hon finns men att jag anser att det inte strider mot något oberoende eller jävsproblematik.

Den tredje revisorn som ansåg sig kunna ta uppdraget är en auktoriserad revisor. Personen i fråga förde dock ett annat resonemang som gick ut på att revisorn ansåg att det kunde antas vara ett direkt hot mot oberoendet men att det fanns möjliga alternativ för att minska hotet. Revisorn ansåg sig kunna ta uppdraget med hjälp av vissa motåtgärder:

Ja det skulle jag göra med vissa motåtgärder. (R.F)

Respondent F ansåg att intressekonflikten behövde elimineras genom att praktikanten slutade arbeta med klientföretaget. Revisorn poängterade däremot att det inte går att tvinga praktikanten att sluta arbeta med klientföretaget men att det hade varit ett alternativ för att eliminera intressekonflikten. Intressekonflikten som revisorn syftar på är den mellan praktikanten och revisorn. Praktikanten kan tänkas göra grundbokföring som revisorn kan komma att revidera vilket kan hota revisorns oberoende.

5.1.1.1 Analys av fall 1

För att tolka empirin kommer tre olika teorier ligga till grund. Teorierna är *Etiska synsätt*, *Moralutvecklingsteori* och *Nyinsitutionella teorin*. Teorierna kommer att användas för att göra möjliga tolkningar kring respondenternas resonemang.

Av de tre revisorerna som ansåg sig kunna ta uppdraget var två auktoriserade revisorer och en revisorsassistent. De två auktoriserade revisorerna har bara haft titeln som auktoriserad i ett par år. En tänkbar anledning till att respondenterna med kortare erfarenhet kan tänka sig att ta uppdraget kan vara för att de inte känner samma påtryckning att följa gruppnormerna inom branschen. En annan tänkbar tolkning kan vara att de inte har stött på situationer som rör *jäv* fullt lika många gånger som revisorer med längre erfarenhet har och ser därför inte dilemmat i situationen på samma vis. Hur gruppnormer kan påverka revisorers resonemang kommer diskuteras längre fram i analysen.

Respondent A–C samt G–H tycker inte att uppdraget bör accepteras eftersom det kan riskera att hota revisorns oberoende. Respondent B förde resonemanget att praktikanten satt på för känsliga arbetsuppgifter och att det enligt byråns etiska riktlinjer inte hade varit godtagbart:

Jag skulle säga att det faktiskt hade varit svårt för oss att kunna ta det här uppdraget. Till stor del för att hon sitter på för känsliga arbetsuppgifter. Hade hon inte suttit med fakturering och löner så hade jag nog inte tyckt det var lika hemskt. [...] faktum att det rent enligt våra etiska riktlinjer inte hade varit okej. (R.B)

En tendens som sågs i empirin var att revisorerna som arbetade på samma byrå resonerade ofta på ett likartat sätt. En tänkbar anledning till det likartade resonemanget kan vara att respondenterna som arbetar på samma byrå har samma riktlinjer och etikkoder att förhålla sig till. En annan möjlig anledning kan vara att revisorerna som arbetar på samma kontor har haft möjligheten att diskutera med varandra och därmed tagit lärdom av varandra.

Resonemanget som respondent B förde kan även tolkas med hjälp av det *pliktetiska synsättet* (Henriksen & Vetlesen, 2017). *Pliktetik* handlar om att se situationer i ett större perspektiv. Genom att avböja ett uppdrag där en *jävssituation* kan misstänkas föreligga gör revisorn det som stämmer överens med byråns etiska riktlinjer och ser till nyttan i ett större perspektiv. De två övriga som inte heller ansåg att uppdraget borde accepteras, förde inte lika utförliga

resonemang om hur de uppfattade situationen i ”fall 1”. Men att döma av deras motiveringar kan det antas att revisorerna utgår ifrån regler som de hade utgått ifrån i liknande fall, vilket kan kopplas samman med *pliktetiken*.

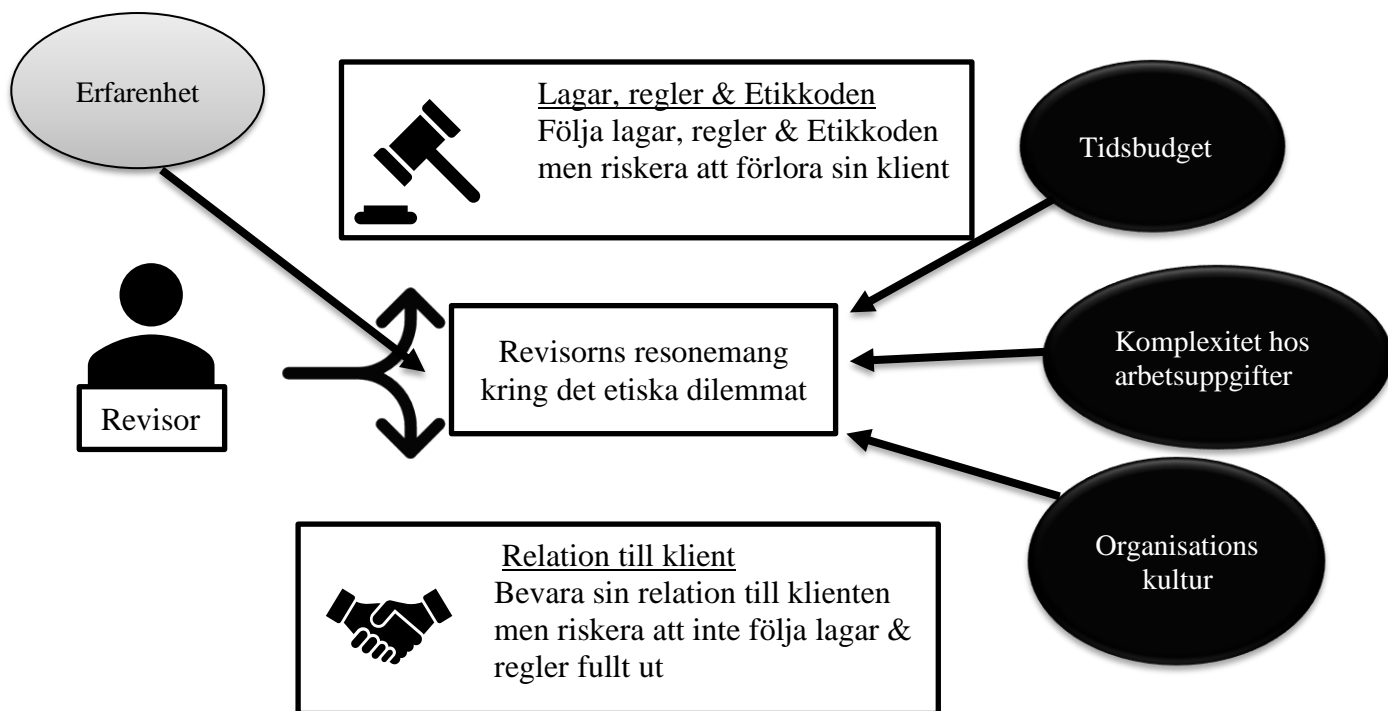
Revisorernas resonemang kan även tolkas med hjälp av *Moralutvecklingsteorin*. En möjlig anledning till att respondenternas svar och kommentarer skiljer sig åt kan vara att de befinner sig på olika nivåer i sin moralutveckling. Om vi antar att revisorerna med mindre erfarenhet av revisionsbranschen kan antas ligga på den första nivån, *den premoraliska nivån*. På *den premoraliska nivån* resonerar personen enligt modellen utifrån vad som är rätt eller fel samt belönas eller straffas baserat på agerandet (Bergling, 1991). Personer med mindre erfarenhet, som exempelvis revisorsassistenter, kan antas agera på ett visst sätt i syfte att bli belönade för sitt arbete. Som relativt ny i en bransch med begränsad erfarenhet inom området kan belöningar eller bestraffningar för ett agerande eller reflektion över sitt agerande forma hur personen kommer välja att agera i framtiden. Dessutom reflekterar personen över hur den agerar och varför den kan tänka sig agera på ett visst sätt.

Personer med längre erfarenhet inom revisionsbranschen kan däremot antas ligga på den andra nivån enligt modellen, *den konventionella nivån*. På *den konventionella nivån* ser sig personer främst i en roll som ska fyllas. På denna nivå strävar individen efter att göra rätt för sig och leva upp till de krav och förväntningar som är kopplade till rollen som exempelvis en god anställd (Brytting, 2005). En revisor som har arbetat i revisionsbranschen under en längre tid har rimligtvis mer erfarenhet än en revisorsassistent som har arbetat en kortare tid inom revision. En erfaren person kan känna mer förväntningar på sig att fylla sin roll som revisor och vill leva upp till de krav och förväntningar som är kopplade till rollen som revisor. Som revisorsassistent med kortare erfarenhet inom branschen kan det vara rimligt att anta personen inte känner samma förväntningar på sig att leva upp till sin roll. Eftersom personen inte har tillräckligt med erfarenhet för att veta hur rollen bör fyllas.

Fem av åtta revisorer anser sig alltså inte kunna ta uppdraget i ”fall 1”. Svaren hos dessa är likartade eftersom respondenterna argumenterar för att deras oberoende är hotat. De fem revisorerna som inte anser sig kunna ta uppdraget har väldigt varierande erfarenheter inom revisionsbranschen och olika antal år som auktoriserad revisorer. Ett sätt att tolka likheterna i svaren från respondenterna trots deras varierande erfarenhet, som nämnts i den teoretiska ramen

är, *den normativa isomorfismen*. *Den normativa isomorfismen* grundar sig i trycket som kommer från gruppnormer att agera på ett visst sätt (Deegan & Unerman, 2011). Exempel på sådana gruppnormer som personer inom revisionsbranschen måste följa är Etikkkoden. Trots att det skiljer sig något åt mellan de som inte anser sig kunna anta uppdraget, både när det gäller antal år inom revisionsbranschen eller som auktoriserad revisorer kan det antas att gruppnormerna har påverkat dem.

Eftersom *erfarenhet* syntes i empirin som en ytterligare omständighet som kan påverka revisorers resonemang utvecklas Figur 2 ytterligare för att även ta hänsyn till att *erfarenhet* kan påverka resonemanget (se Figur 4).



Figur 4: Utveckling av omständigheter som kan påverka revisorns resonemang

5.1.2 Revisorsinspektionens uttalande

Revisorsinspektionen gjorde bedömningen av det som vi här kallat ”fall 1” att oberoendehotet utgör ett hinder för revisorn att åta sig uppdraget. Skälet som angavs till beslutet var att anställning av praktikanten hos klientföretaget är en sådan omständighet som ger upphov till oberoendehot enligt 21 a § RL. Omständigheterna ligger nära bestämmelserna i 9 kap 17 § ABL som ger upphov till *jäv*. Att den anställde praktikanten inte kommer delta i revisionsteamet på byrån utgör enligt Revisorsinspektionen inte en sådan särskild omständighet eller motåtgärd som kan balansera oberoendehotet.

Trots att syftet med uppsatsen inte är att specificera vad som är rätt eller fel så har en jämförelse mellan de olika revisorernas resonemang och Revisorsinspektionens uttalande gjorts. Flertalet av respondenterna har kommit fram till bedömningar som ligger nära Revisorsinspektionens. Respondent B förde även ett likartat resonemang som var mycket snarlikt Revisorsinspektionens argumentation:

Och jag skulle ju väl börja med att säga att från vår synvinkel som vi brukar diskutera när vi har sådana här frågor så spelar det tyvärr ingen roll att hon inte jobbar inom revision utan det här med oberoendet berör ju liksom.

En tänkbar anledning till att flertalet av revisorernas kommentarer liknar Revisorsinspektionens bedömning är att revisorsyrket är styrt av gruppnormer, att *den normativa isomorfismen* har en stark påverkan på revisorerna. Som tidigare nämnts är revisorer med kortare erfarenhet rimligtvis inte lika mottagliga för gruppnormerna och därför syns en tendens av annorlunda bedömningar hos respondenterna med kortare erfarenhet.

5.1.3. Kan tidspress påverka revisorers etiska resonemang?

Den andra frågan som respondenterna fick svara på rörde ifall de trodde att det fanns några omständigheter som kunde påverka deras etiska resonemang. Revisorerna blev till viss del styrda i frågan då vi specificerade oss och frågade om tidspress kunde påverka deras resonemang. Där svarade respondent D:

Ja absolut, alltså tidspress lever man ju under varje dag. Vi har ju en viss budget att förhålla oss till och den kan man inte alltid hålla men man strävar ju efter det.

Svaren varierade en del då vissa menade att tidspressen inte skulle påverka hur de resonerar. Två av revisorerna argumenterade för att pengaincitamentet istället var det som kunde påverka resonemanget eftersom revisionsbolag är vinstdrivande verksamheter.

I och med att en revisionsbyrå är en vinstdrivande verksamhet, och jag då som enskild revisor i den här verksamheten, jag mäts ju också utifrån min personliga omsättning så att säga [...]. (R.A)

Men det finns ju dels såklart själva pengaincitamentet bakom det och din utveckling på en firma. (R.B)

Då revisionsbolag är vinstdrivande verksamheter kan det antas att ambitionen alltid kommer att finnas där för en revisor att ta sig an ett uppdrag. Å andra sidan att tacka ja till ett uppdrag som kan hota oberoendet kan bli mer kostsamt än att avböja sig uppdraget. Om en revisor accepterar ett uppdrag som kan hota revisorns oberoende riskerar revisorn att förlora sin auktorisation. Att förlora sin auktorisation kan antas vara mer kostsamt än att förlora en klient.

Några av respondenterna ville inte att tidspress skulle påverka resonemanget men ansåg samtidigt att det trots det i vissa fall kunde påverka. En av revisorerna ansåg att tidspress kunde vara en bidragande faktor till att inte allt granskas:

Det ska det ju inte göra egentligen, men däremot finns det ju risk med tidspress att jag kanske inte sätter mig ner och ser det här faktiskt i verkligheten ut. (R.C)

Ovan har det som vi har valt att benämna ”fall 1”s resultat presenterats med tillhörande analys. Revisorsinspektionens uttalande kring fallet har dessutom redogjorts för samt omständigheter som kan tänkas påverka revisorns resonemang. I nästkommande del kommer vad vi valt att benämna ”fall 2” att presenteras med en likartad struktur.

5.2 Fall 2

I följande del kommer vad vi benämner ”fall 2” presenteras med en likartad struktur som ”fall 1”. Fallet rör sig om huruvida revisorn ska beakta *upplysningsplikten* i förhållande till revisionsberättelsen eller prioritera sin tystnadsplikt. Fallet har tidigare presenterats i 3.1.2 men kommer beskrivas kort här. Fallet, som vi har benämnt ”fall 2”, handlade om ett aktiebolag som inte hade registrerat sig hos Skatteverket för vare sig moms eller som arbetsgivare. Revisorn i fallet hade valt att lämna en ren revisionsberättelse eftersom han påpekat för företaget att det

bör åtgärda registreringen och han hade även fått information att registreringen skulle åtgärdas (se Bilaga 1).

5.2.1 Olika revisorers resonemang kring revisionsberättelsen

Revisorerna fick samma fråga som vid första fallet och det var hur de resonerar kring situationen. Det som skilde förutsättningarna åt i detta fall jämfört med det första var att respondenterna fick friare handlingsutrymme. Det friare handlingsutrymmet innebar att revisorerna fick möjligheten att välja vilken typ av revisionsberättelse de ville lämna och resonera kring varför.

Flertalet av revisorerna svarade att de hade anmärkt i revisionsberättelsen. Motiveringen till anmärkningen var att det var ett känsligt ämne, bryter företaget mot ABL måste en anmärkning göras, det har en stor påverkan samt att revisorn inte kan förlita sig på någon annans arbete. Sådär resonerade tre av respondenterna:

Då måste du anmärka första året, för där är ju väldigt små marginaler för att inte anmärka, man anmärker för det. Bolaget har inte betalt skatter och avgifter. (R.A)

Men just med skatt och det här är väldigt känsligt. Man kan tycka att det är småpengar men som jag uppfattat det så är man väldigt noggrann som gör att så fort det krånglat någonting och man inte betalat i tid så ska det ju faktiskt skrivas om det. (R.C)

I detta fallet, och dom skulle egentligen behöva vara, alltså vara registrerade för skatt och så vidare. Alltså jag hade faktiskt haft svårt för att skriva en ren revisionsberättelse skulle jag säga överlag. Det blir ju ofta, sämst i förhållande till, och då pratar vi inte bara skatteförfarandelagen utan vi pratar även siffermaterialmässigt så är det ju ganska stor påverkan procentuellt, så att då skulle jag säga att jag skulle skriva en oren med motiveringen till just det. (R.F)

Två av respondenterna, som arbetade på samma byrå, hade väldigt likartade svar då de båda argumenterade för att revisorer inte kan förlita sig på någon annans arbete samtidigt som de resonerade om att det var enkelt att kontrollera om ett företag var registrerat och det skulle därför göras:

Och jag hade inte förlitat mig på redovisningskonsulten i detta fallet. Det är så enkelt för oss att ta reda på om de är registrerade eller inte. (R.G)

För jag måste ju själv kolla att de verkligen är registrerade. Det kan jag göra enkelt i med att om jag är registrerad revisor så kan jag ju se alla uppgifter på företaget.
(R.H)

Respondenterna förklarade att registreringar hos Skatteverket är offentliga handlingar som allmänheten har möjlighet att ta del av. Eftersom det inte är svårt att kontrollera den informationen menade revisorerna att det var onödigt att förlita sig på någon annans arbete när det var så pass enkelt att kontrollera det själv.

B och D var däremot inte helt säkra på att en anmärkning var nödvändig första året. De argumenterade för att revisorn borde kontrollera anledningen till att bolaget inte var registrerat samt varför bolaget hade betalat till Skatteverket för sent:

Och det ska ju egentligen vara lite att man ska väga in i bedömningen vad det är som gör at man har sena, vad det är som gör att man betalar in sent också, är det att man har bristande rutiner, är det att man ara skiter i vilket att man inte bryr sig, man tycker liksom man vill inte betala pengarna till skatteverket, man kanske har likvida problem i bolaget och man kanske tycker att man behöver ha dom med i bolaget längre och att det är värt det att få en kostnadsränta från skatteverket.
(R.B)

Respondent B menade även att antalet sena inbetalningar kunde ha betydelse. Var det endast enstaka sena inbetalningar kunde revisorn ha överseende och endast poängtera det för företaget men var det ett flertal krävdes en anmärkning:

Och egentligen, nu är det svårt att utifrån det här fallet att bedöma de här sena inbetalningarna men där hade man ju helt enkelt fått ställa upp och se dels hur ofta alltså om det är varje månad man betalar för sent eller det har varit tre gånger man har betalat för sent. Hur mycket sent man har betalat och liknande. (R.B)

B förklarade även att en möjlig lösning är att diskutera med klientföretaget. Om klientföretaget visar tendenser till att korrigera felet kan revisorn avstå från att anmärka på det första året. Revisorn menade dessutom att det beror på hur länge företaget har varit en klient. Anledningen att det kan påverka är om kunden har haft en längre relation med revisorn kan en god relation byggts upp vilket kan leda till att revisorn lättare släpper igenom denna typ av fel.

Respondent D menade att antingen lämnas en anmärkning för det eller ber revisorn kunden att registrera sig och sedan skicka en kopia på anmälan så en säkerställning kan göras:

Ser man de så är de ju inga problem och då kan man ju liksom skriva under tänker jag spontant men sen så till nästa års revision så hade man ju sett till att få en kopia på beslutet om det inte fått innan man skrev under.

D poängterade däremot att en kontroll måste göras till nästa års revision. Både en kopia av beslutet samt inkomstdeklarationen krävs för att kontrollera att klientföretaget redovisar moms, skatt och avgifter korrekt. Revisorn poängterar också att klientbolaget annars kan riskera att få skattepålägg.

5.2.1.1 Analys av fall 2

Precis som i fallet ovan ligger tre teorier till grund för analysen. Teorierna är *Etiska synsätt*, *Moralutvecklingsteori* och *Nyinsitutionella teorin*. Tolkningen av empirin kunde göras med hjälp av två av teorierna och därför kommer inte *Moralutvecklingsteorin* diskuteras nedan.

Respondent E argumenterade för att en diskussion med kollegor kan bidra till en lösning:

Sen måste jag alltid göra en liten research där med kollegor, men jag har svårt att se, jag hade nog gjort någon form av upplysning eller anmärkning.

Henriksen och Vetlesen (2017) menar att en sådan motivering kan kategoriseras som *diskursetiskt synsätt*. Genom att en diskussion förs finns det möjlighet att flera olika uppfattningar kring vad god moral kan framföras (Henriksen & Vetlesen, 2017). Diskussionen Henriksen och Vetlesen (2017) hänvisar till kan i vårt fall vara en diskussion mellan kollegor. Genom att respondenten diskuterar med sina kollegor hur det mest lämpliga agerandet kan vara i situationen finns det möjlighet att revisorns moral utvecklas. Respondent B och D som argumenterade för att det kan finnas en annan möjlighet att hantera problemet kan istället antas ha synsättet *nyttoetik*. De utför den handlingen som kan utbringa mest nytta för flest antal individer (Henriksen & Vetlesen, 2017). Genom att diskutera med företaget vad anledningen till agerandet kan vara samt om de sena inbetalningarna har skett av en anledning kan en bedömning göras. En tolkning kan vara om informationen som presenteras visar att, genom att vänta med anmärkningen ett år kan företaget fixa till det. Då finns det en möjlighet för att fler människor kan dra nytta av att företaget kan fortsätta medan en anmärkning i revisionsberättelsen kan leda till att intressenter drar sig ur.

Resterande respondenter kan antas ha ett *pliktetiskt synsätt* vilket innebär att personen utgår från de regler som denne hade utgått från i liknande fall (Henriksen & Vetlesen, 2017). Motiveringarna från revisorerna visar att de bedömer på ett *pliktetiskt* vis eftersom regler finns att utgå ifrån och det är så de agerar i liknande fall. Ingen av respondenterna reflekterar kring att de agerar på ett visst sätt för att undvika konsekvenser utan agerar på ett korrekt sätt.

Sex av åtta revisorer ansåg att en anmärkning bör göras medan två ansåg att en anmärkning möjligtvis kunde vänta. Även om svaren inte är identiska finns det stora likheter. Enligt Deegan & Unerman (2011) kan en möjlig förklaring till likheterna vara att det finns gruppnormer inom specifika branscher, *den normativa isomorfismen*. Ett exempel på en sådan gruppnorm kan vara etikoder. Revisorer har som ovan nämnt Etikoden utgiven av IFAC att utgå ifrån. Den utgör olika riktlinjer som revisorer kan ha nytta av när de ska bedöma en situation. De två respondenterna som inte var helt säkra på om de skulle anmärka första året är båda revisorsassistenter. De har både en kortare erfarenhet och de har inte heller avlagt provet för att bli auktoriserad revisor. Kortare erfarenhet kan vara en eventuell anledning att de inte har samma press på sig att följa gruppnormerna och kan därför argumentera på ett lite annorlunda sätt, trots att det inte skiljer sig mycket. De två revisorerna som hade likartade kommentarer arbetar på samma byrå. Där det är ännu tydligare hur gruppnormer och riktlinjer påverkar resonemanget.

5.2.2 Revisorsinspektionens uttalande

Revisorsinspektionen gjorde bedömningen att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter genom att underlåta att utföra granskningsåtgärder för att försäkra sig om att bolaget var registrerat som arbetsgivare och för mervärdesskatt. Revisorsinspektionen menade att revisorn inte skulle nöjt sig med att godta uppgifterna som lämnades till honom utan han borde själv vidtagit ytterligare åtgärder för att säkerställa bolagets registrering. Revisorsinspektionen hänvisade till flera regleringar och en av dem var 10 kap. 31 § ABL om att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering. Av den anledningen meddelades revisorn en disciplinär åtgärd. Här presenteras två av respondenternas uttalande kring fallet som har stora likheter till Revisorsinspektionens uttalande:

Och jag hade inte förlitat mig på redovisningskonsulten i detta fallet. Det är så enkelt för oss att ta reda på om de är registrerade eller inte. (R.G)

Jag kan ju inte förlita mig på att, som i det här fallet då att jag trodde på redovisningskonsulten att dem skulle fixa till de. För jag måste ju själv kolla att de verkligen är registrerade. Det kan jag göra enkelt i med att om jag är registrerad revisor så kan jag ju se alla uppgifter på företaget. (R.H)

En tänkbar anledning till revisorernas likartade resonemang kan vara att respondenterna arbetar på samma byrå. Eftersom revisorerna arbetar på samma byrå är sannolikheten stor att de har samma riktlinjer att förhålla sig till och arbetar därför på ett liknande sätt.

5.2.3 Avvägning mellan tystnads- och upplysningsplikt

Det kunde utläsas en avvägning mellan tystnadsplikt och *upplysningsplikt* i det ovan nämnda fallet och därför ställdes en följdfråga kring det. Respondenterna fick möjlighet att resonera kring hur de tänker när de ställs inför en situation där ett val måste göras mellan tystnads- och *upplysningsplikt*.

Flertalet av revisorerna kom fram till att det alltid rör sig om tystnadsplikt om det inte infaller en brottsutredning eller något liknande. Ett flertal av respondenterna argumenterade för att tystnadsplikten var av stor väsentlighet. Tystnadsplikten behövdes för att klienterna skulle kunna dela med sig av information till revisorn. Revisorn argumenterade för att det var av största väsentlighet att inte diskutera kunder eller liknande utanför stängda dörrar. Såhär förklarade respondenterna det:

Och tystnadsplikt har ju alltid förutom om det gäller brottsutredningar, asså polis eller åklagare eller finansinspektionen vill veta någonting om en kund jag har, så har jag ju upplysningsplikt. Och sen har jag tystnadsplikt gentemot allt annat, jag har nog en viss skyldighet att upplysa en ny revisor men annars har jag ju tystnadsplikt annars säger ju jag ingenting och jag lämnar ju aldrig ut min revisionsdokumentation, det gör jag ju bara till revisorsinspektionen. (R.A)

Det är ju strikt tystnadsplikt så länge lagen inte säger annat och då pratar vi allt som egentligen brottsligt och penningtvättmässigt där vi har vi ett tvång att rapportera till finansinspektionen och då vänds ju tystnadsplikten direkt åt andra hållet att det får vi ju inte berätta för företaget heller att vi har rapporterat något brottsligt. Annars så är det ju strikt tystnadsplikt inom revisionsteamet och dom som needs to know the basics. (R.F)

Upplysningsplikten är ju mer om man hittar något brottsligt, kan jag tycka. Och tystnadsplikten är ju väldigt, den får man ju hålla hårt på. För annars så faller ju

hela allt. Så jag kan ju inte gå ut och berätta om mina kunder för kompisar och så. Och inte någon annan heller. Det är ju om det är flera inblandade i ett bolag så måste de ju, så måste ju alla vara överens om att jag ska framföra informationen. Så jag får ju inte säga vad som helst så upplysningsplikten, då får man ju gå efter vad som står i lagarna. (R.H)

Respondent D såg däremot en väg runt tystnadsplikten. Respondenten menade att revisorn kunde diskutera kunder om den inte nämnde namnet, siffror eller liknande. Det gav en möjlighet att diskutera med kollegor och liknande för att på så vis kunna få hjälp med hur revisorn ska agera. Respondenten förklarade det såhär:

Just tystnadsplikt är ju mer att vi ska inte prata om våra kunder utanför kontoret så att säga, eller ja utanför stängda dörrar. Men å andra sidan, jag skulle ju kunna prata om ett bolag jag behöver inte säga namnet och förklara, okej men jag, [...] Jag har jag vet inte hur jag ska granska semesterskulden, det ser ut si och såhär, så kan man förklara men man säger inget bolag och inga siffror direkt. Men får mer förståelse det hade jag kunnat diskutera med en annan, den får ändå på så vis ingen insyn. Men det är inte så att jag går runt och pratar med, om en kund till några andra personer.

Ett flertal av de andra revisorerna argumenterade också för att en diskussion med kollegor kunde utföras. Vid svåra situationer där respondenten inte visste exakt hur den skulle agera kunde revisorn diskutera det med en kollega och få hjälp. Respondenterna förklarade att kollegorna som det diskuterades med kunde vara en kollega som revisorn hade ett nära samarbete med men även kollegor som är utsedda att svara på denna typ av frågor på regionnivå.

Respondent B och E belyste en annan del de ansåg vara viktig, parterna som var delaktiga i situationen och skadan som parterna kunde ta:

Så jag skulle säga att när man resonerar utifrån dom begreppen så får man ju tänka på vilka parter som är inblandade och vilka parter som påverkas av det. (R.B)

Jag tänker hela tiden vad kan vara till skada för bolaget och vad kan han ta reda på i sin tur, det är nog min avvägning hela tiden. (R.E)

Vilken position de berörda parterna hade i företaget var av betydelse. Respondenterna förklarade att det var enklare att hantera en situation där en kassörska på en liten Ica butik stjal

pengar ur kassan om det jämförs med en situation där någon med en högre position i företaget är inblandad.

Respondent G reflekterar även över vilka konsekvenser som kan inträffa om revisorn inte skulle hålla på de båda plikterna. Ett flertal av revisorerna nämner att *upplysningsplikten* är lagstadgad och därför får revisorn förhålla sig till lagen. Enligt lagen ska denna typ av fel anmärkas på i revisionsberättelsen.

5.2.3.1 Analys av avvägningen mellan tystnads- och upplysningsplikt

För att bidra med en ytterligare tolkning kommer de tre teorierna ligga till grund för avvägningen mellan tystnads- och *upplysningsplikt*. Teorierna kommer presenteras i samma ordningsföljd som det gjorts tidigare.

Reflektionen respondent B och E förde om att parterna var av betydelse samt att revisorn bör kontrollera vilken skada som kan tillföras kan tolkas genom ett etiskt synsätt. Som tidigare nämnts är ett av synsätten *nyttoetik*, handlingen anses som moraliskt rätt om flest människor får nytta av den (Henriksen & Vetlesen, 2017). Revisorerna menar att de tänker sig för innan de yttrar sig i en situation för att de inte vill skada fler människor än vad som krävs. De gör en avvägning kring vilket sätt som skapar nytta för flest människor eller minst skada för flest människor.

Inom *Moralutvecklingsteorin* finns en nivå som heter *den premoraliska nivån*. *Den premoraliska nivån* innebär enligt modellen att individer gör val i sitt liv utifrån konsekvenser för individen själv (Bergling, 1991). Respondent G reflekterade över vilka konsekvenser som kan hända om plikterna inte sköts. Det framgår inte av empirin om revisorn endast syftar på konsekvenser för denne själv eller om den även menar konsekvenser för byrån, samhället eller liknande. Eftersom det inte kan utläsas exakt vem konsekvenserna kommer att beröra är två nivåer inom *Moralutvecklingsteorin* tillämpliga. *Den premoraliska nivån* men också *den konventionell nivån* där individen även agerar utifrån konsekvenser som kan hända familj och liknande. Individen utgår inte endast ifrån vad för konsekvenser som kan ske utan dessutom att individen förstår att det finns lagar och regler den behöver anpassa sig efter (Bergling, 1991).

Likaså i denna fråga kan stora likheter ses mellan respondenternas svar. Som beskrivits tidigare kan likheterna bero på gruppnormer som exempelvis Etikoden, *den normativa isomorfismen*. Däremot är de två revisorerna som tyckte annorlunda inte båda revisorsassistenter som i föregående fråga. Den ena respondenten är revisorsassistent men den andra är auktoriserad revisor sedan tre år tillbaka. Här är det inte lika tydligt varför gruppnormerna inte skulle påverkat en av revisorerna. Å andra sidan har respondent E kortare erfarenhet än flertalet av de auktoriserade revisorerna som tillfrågats vilket kan vara en möjlig anledningen att gruppnormerna inte påverkat respondenten lika mycket.

En del av revisorerna fick en följdförklaring av frågan där skadan för bolaget togs upp. Respondenterna som tog del av följdfrågan ansåg alla att det självklart kunde skada bolaget och att revisorn behövde vara säker på sin sak innan en anmärkning görs. Även här syns en tendens i *Moralutvecklingsteorins* två första nivåer (Bergling, 1991). Revisorerna reflekterar över skadan en upplysning kan orsaka och säkerhetsställer därför att informationen är helt korrekt innan ett sådant uttalande görs.

5.2.4 Kan pressen att hålla budget påverka revisorers etiska resonemang?

Efter fallet hade diskuterats ställdes en fråga om budget. Frågan fokuserade på om budgeten var något som kunde påverka att allting inte granskades vid en revision samt om en god relation till en klient kunde påverka resonemanget.

Respondenterna hade lite olika kommentarer på denna fråga. Vissa var helt säkra på att en god relation till klienten inte kunde påverka medan en god erfarenhet av klienten kunde. Revisorerna beskrev god erfarenhet genom att om en klient skött sig bra föregående år kanske inte lika många stickprov behöver göras vilket kan spara in tid. Respondent B reflekterade både ur en auktoriserad revisors perspektiv men även ur revisionsteamets perspektiv. Respondenten menade att båda hade en risk men att den såg lite annorlunda ut. Medan de som utförde revisionen kunde ta genvägar som inte påverkade revisionen i sin helhet genom att ta mindre antal stickprov. Kunde en risk för den auktoriserade revisorn vara att denne granskade de mest känsliga posterna medan de mindre känsliga inte granskas lika noga.

Respondent C ansåg att en risk vid en god relation kunde föreligga, speciellt i enskilda firmor:

Visst skulle det kunna finnas en risk, framför allt som ni säger att man har en väldigt god relation, en väldigt nära relation. Och jag kan tänka mig att om det är en enskild firma, där företagaren som man jobbar med är själva företaget. Så visst finns det en risk att man, att man skulle kunna göra, även om jag hoppas och tror att man ändå gör det man ska.

Respondent C ansåg att även om de förelåg en större risk fanns det riskbedömningar och liknande som skulle utföras. Respondent D ansåg att det kunde föreligga risk eftersom revisorer arbetar under tidspress varje dag däremot ansåg revisorn att det fanns väsentlighetsnivåer för att underlätta vid sådana situationer:

Ja absolut, alltså tidspress lever man ju under varje dag. Vi har ju en viss budget att förhålla oss till och den kan man inte alltid hålla men man strävar ju efter det. Och vi har ju liksom våra väsentlighets nivåer som vi arbetar efter.

Ett flertal av respondenterna reflekterade över att revisorer till största delen ska arbeta på löpande räkning och då får revisionsbyråerna istället ta mer betalt så att allting kan granskas istället för att riskera revisorns auktorisation. Respondent F är en av dem som för det resonemanget, revisorn menar även att många arbetar gratis för att uppnå budgeten. Att arbeta gratis är något respondenten själv inte gör och hoppas att andra inte heller ska göra, det får hellre kosta lite mer. Respondent H beskrev dessutom hur en sådan situation kan undvikas. Har revisorn exempelvis småföretag som klienter som inte har så mycket likvida medel och har mycket fel i sin årsredovisning kan revisorn istället välja att skicka tillbaka den och be företaget att rätta till årsredovisningen innan den revideras för att på så vis spara pengar åt dem. Respondent B gjorde en tydlig förklaring vad det är som gäller när en revision utförs:

Så det är ju alltid en hårfin balans mellan vad som är rimligt i en revision att kunna göra och vad som är risk.

Även om en del av revisorerna ansåg att pressen att hålla budgeten var något som kunde påverka resonemanget var de inte övertygade att en god relation med klienten skulle göra det. Istället belystes en god erfarenhet av klienten som en möjlig anledning till att mindre uppgifter granskas i en revision och på så vis påverkar revisorns resonemang. En del av respondenterna ansåg att det fanns en möjlighet till en risk med en god relation men påpekade att de hoppades att det ändå utgjordes ett väsentlighetstest för att säkerhetsställa revisionens kvalitet.

Ovan har det som vi har valt att benämna ”fall 2”s resultat presenterats med tillhörande analys. Det har dessutom redogjorts för Revisorsinspektionens uttalande kring fallet. Därefter diskuterades avvägningen mellan tystnads- och *upplysningsplikt* samt omständigheter som kan tänkas påverka revisorns resonemang. I nästkommande del kommer vad vi valt att benämna ”fall 3” att presenteras.

5.3 Fall 3

I följande del kommer vad vi valt att benämna som ”fall 3” presenteras. Det tredje fallet rör *egenintressehot*. Det har tidigare beskrivits i 3.2.1 men det kommer presenteras kortfattat här också. Det handlade om en företagsgrupp där en skattekonsult ägde aktier. Samma skattekonsult arbetade på en revisionsbyrå där även revisorn som skulle revidera bolagen arbetade (se Bilaga 1).

5.3.1 Olika revisorers resonemang kring uppdraget

Respondenterna fick möjlighet att resonera kring hur de själva hade gjort i en liknande situation. Flertalet av revisorerna svarade att de inte kunde ta sig an uppdraget. En del resonerade kring att det kunde vara vänskapshot. Respondenterna menade att de inte kunde hålla sitt oberoende tillräckligt hårt. Skattekonsulten ägde för stor del av aktierna och ville därför även att företaget skulle gå bra vilket kunde påverka. En del resonerade kring hur det synbara oberoendet kan uppfattas. Även om revisorn var oberoende kunde det uppfattas utåt att oberoendet var hotat eftersom de arbetade på samma kontor. Respondenterna beskrev det på detta vis:

Jag skulle ju säga det att jag kan inte vara revisor där, inte när han äger 50% i ett av bolagen. Det är mitt svar. (R.A)

Som sagt återigen jag skulle säga att det spelar tyvärr inte från min sida jättestor roll var personen jobbar på, på min firma då om han eller hon inte jobbar med revision som sådant utan man tillhör ju fortfarande samma byrå så han kommer vara ett problem ur ett oberoende perspektiv redan där. Om inget annat i detta fallet så skriker det ju vänskapshot, [...] Så jag tycker det är ett väldigt knivigt fall här som jag nog hade backat ifrån faktiskt. (R.B)

Och då är det ju klart så har man ju ändå en stor påverkan som aktieägare i vilket fall som helst. Så nej den här känns inte alls bra, det tycker jag inte, då tycker jag nästan att de två första var lite mer tveksamma, den är mer klar upplever jag det som, det här funkar inte. (R.C)

Respondent E argumenterade för att storleken på kundportföljen kunde ha betydelse. Var det en kund som var av betydande omfattning kunde oberoendet bli hotat. Eftersom relationen till skattekonsulten kunde bli påverkad av att exempelvis en ören revisionsberättelse lämnas. Av den anledningen beslutades det även här att uppdraget inte kunde accepteras:

Jag tycker att det är lite svårt, här är det också hur stort är uppdraget i förhållande till min resterande kundportfölj. Är det av betydande omfattning för mig så är det ju svårt för mig att ha det här uppdraget anser jag [...] vilket gör att, nej jag anser inte att jag kan ha det här uppdraget på grund av anställningen och att jag är beroende av honom.

En del av revisorerna argumenterade för att de kändes fel att ta uppdraget. Det var en jobbig situation där de hellre tackade nej även om de inte var säkra på att de behövde tacka nej. Respondent H tyckte inte heller att uppdraget kunde accepteras dels för att skattekonsulten var en underordnad dels för att han ägde aktier i bolaget. Respondenten menade att det endast var att läsa lagen kring jävsituationer och därför kunde inte uppdraget accepteras. Revisorn beskrev en lösning där skattekonsulten bytte kontor för att revisorn skulle kunna acceptera uppdraget.

Respondent D tyckte att uppdraget kunde accepteras. Revisorn ansåg inte att det förelåg ett oberoendehot för respondentens del eftersom skattekonsulten inte hade någon insyn eller delaktighet i företaget. Däremot reflekterade revisorn kring ägandet som skattekonsulten hade och menade att det kunde finnas risk att innehavet påverkade:

Så ja, den är svår. Men jag är hade nog inte sagt att det utgör någon, något oberoende hot för min del. Med tanke på att den har ju ingen, vad ska man säga, ingen insyn, och är inte delaktig i företaget däremot har den ett ägande. Det är väl i så fall det som kan stoppa det rätt mycket.

Respondenten poängterade dock att skattekonsulten hade anmält sitt ägande. Revisorn kom inte fram till ett exakt svar utan ansåg att uppdraget kunde accepteras men att ägandet skattekonsulten hade kunde påverka.

Respondenterna blev även tillfrågade om det kunde finnas några motåtgärder som kunde minska hotet mot deras oberoende, där varierade svaren också. En del av revisorerna ansåg att det inte fanns några motåtgärder alls som kunde minska oberoendet. De beskrev det såhär:

Nej det ser jag inte. (R.A)

Nej, jag tror faktiskt inte det. I med att han, om han är anställd på byrån så är det ju svårt. Tycker jag i alla fall. (R.H)

En del av revisorerna resonerade kring att där kan finnas motåtgärder men det är ändå inte värt att ge sig in i ett sådant uppdrag. Respondent F ansåg att det var relativt milda omständigheter så att om skattekonsulten avyttrade sina aktier kunde det minska hotet mot oberoendet:

Alltså omständigheterna är ganska milda på så sätt som ni beskriver det att han egentligen inte är involverad någonstans, han sitter inte i styrelsen och så vidare och helt annan avdelning hos oss men jag skulle nog säga att det är avyttring av aktier, för hans del. (R.F)

Respondent B resonerade kring en del olika motåtgärder såsom rotering inom firman och medpåskrivande kunde avhjälpa det lite. Revisorn menade ändå att det var väldigt känsligt eftersom revisorn satt som kontorschef. Revisorn beskriver det såhär:

Jo det finns det ju alltid och det hade man nog kunnat, hade man velat hade man nog kunnat hitta dom, så är det ju för att motivera varför det är okej och inte. Asså egentligen man hade ju, jag hade nog faktiskt inte velat vara kvar i uppdraget själv. Man hade kunnat rotera det inom firman på ett annat sätt så att någon annan hade varit påskrivande eller om man hade haft en medpåskrivande eller liknande så jag själv inte hade stått som signerande på det så kanske man hade tyckt att det hade avhjälpas lite. Och som sagt nu är ändå en skattekonsult och den är ju inte direkt inblandad i revisionen som sådant så det hade man säkert kunnat komma runt men jag tror att det är känsligt när man sitter som kontorschef att man har att man signar någons bolag som finns på kontoret faktiskt. (R.B)

5.3.1.1 Analys av fall 3

Precis som i de två tidigare fallen kommer tolkningen bygga på den teoretiska referensramen. Där ordningsföljden kommer vara *Etiska synsätt, Moralutvecklingsteorin* och *Nyinstitutionell teori*.

Respondent F:s svar skiljer sig lite. Respondenten har inte varit auktoriserad revisor så länge och som tidigare presenterats har kanske inte gruppnormen påverkat fullt ut än. Även om motiveringarna kring varför respondenterna inte kunde ta uppdraget skiljer sig åt kunde en tolkning göras men hjälp utav två olika *Etiska synsätt*. Den första är *pliktetiken*, respondenterna resonerar på ett visst sätt eftersom de hade agerat så i en liknande situation. Men även

nyttöetiken, revisorerna väljer att inte acceptera uppdraget eftersom det inte känns rätt, eller kommer leda till en jobbig situation, en konsekvens av att acceptera uppdraget (Henriksen & Vetlesen, 2017).

I revisorernas kommentarer finns det dessutom tendenser till den tredje nivån i *Moralutvecklingsteorin, principiell moral*. Det innebär enligt modellen att individen har valt hur den ska tänka kring vad som är rätt eller fel och tankesättet styr hur individen bedömer olika situationer (Bergling, 1991). En del av respondenterna menade att de kanske får acceptera uppdraget men de väljer att inte göra det eftersom det inte känns helt rätt eller för att en jobbig situation kan utvecklas. Istället för att endast se konsekvenserna som uppdraget kan skapa kan revisorerna även få en uppfattning kring om det är rätt eller fel att acceptera uppdraget.

Likaså i det tredje fallet var flertalet av respondenterna överens, även om det motiverades på olika sätt. Respondent D som inte var helt övertygad om att uppdraget inte kunde accepteras är som nämnts ovan revisorsassistent med kortare erfarenhet. Som tidigare nämnts kan gruppnormer påverka att individer inom en speciell bransch agerar liknande varandra, även kallat *den normativa isomorfismen* (Deegan & Unerman, 2011). Den kortare erfarenheten kan vara en möjlig förklaring till varför inte respondent D resonerar som de resterande revisorerna.

Att ta hänsyn till övriga parter kan även tolkas med hjälp av *Moralutvecklingsteorin*, närmare bestämt den andra nivån *den konventionella nivån*. På *den konventionella nivån* tas det inte bara hänsyn till individens egna konsekvenser utan även omgivningens konsekvenser. Därför kan en tolkning vara att respondenterna befinner sig på den andra nivån. På den andra nivån påverkas individen av det sociala samspelet och av normerna i samhället. Normer har ett tydligt samband till den *Nyinstitutionella teorin*, specifikt *den normativa isomorfismen*. Som tidigare nämnts så inriktar sig *den normativa isomorfismen* på trycket som kan komma från gruppnormer. Revisionsyrket är ett yrke som i hög grad är styrt av gruppnormer. En tänkbar anledning till att revisorerna inte anser att motåtgärderna är tillräckliga kan vara att enligt gruppnormen är det bättre att avsäga sig ett uppdrag än att riskera sitt oberoende.

Efter ”fall 3” diskuterats ställdes en följdfråga om motåtgärder kunde minska hotet mot revisorns oberoende i det nämnda fallet. Flertalet av revisorerna resonerade kring att det inte fanns några motåtgärder att vidta. De revisorerna som föreslog olika motåtgärder

argumenterade ändå för att de hellre hade valt att avsäga sig uppdraget eftersom de inte ansåg att motåtgärderna var tillräckliga. En möjlig tolkning av revisorernas resonemang kan göras med hjälp av de *Etiska synsätten*, mer specifikt *pliktetik*. *Pliktetiken* handlar om att se situationer i större perspektiv och att personen utgår från de regler den hade utgått från i liknande situationer (Henriksen & Vetlesen, 2017). Respondenterna som ansåg att motåtgärderna inte var tillräckliga kan antas ha ett *pliktetiskt* synsätt eftersom de ser situationerna i ett större perspektiv. Med ett större perspektiv menas det med att respondenterna inte endast tar hänsyn till sig själva utan även tar hänsyn till övriga parter.

5.3.2 Revisorsinspektionens uttalande

Frågan som Revisorsinspektionen hade att ta ställning till i fallet var om revisorns oberoende i de uppdragen kunde hotats av skattekonsulten. Skattekonsulten ingick i revisorns nätverk och hade genom sitt ägande av aktierna i ett av holdingbolagen ett direkt ekonomiskt intresse i bolaget. Han hade även ett indirekt ekonomiskt intresse i övriga bolag i företagsgruppen. Omständigheterna utgör enligt Revisorsinspektionen ett *egenintressehot* enligt 21 a § RL, som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. På grund av *egenintressehotet* föreligger ett antagande att revisorn inte kunde åta sig eller kvarstå som revisor i det uppdragen. Revisorsinspektionen gjorde bedömningen att revisorn äventyrade sitt oberoende om han åtog sig eller kvarstod som revisor. Genom att han gjorde detta åsidosatte han sina skyldigheter som revisor och meddelades därför en disciplinär åtgärd.

Flertalet av revisorerna har bedömt att de inte kan ta uppdraget och motiveringen till det var att deras oberoende var hotat. Respondent B och respondent H beskrev det såhär:

Jag tänker att det här bli väldigt svårt med oberoendet (R.B)

Så ja det är ju ett hot mot mitt oberoende. (R.H)

Däremot ansåg respondent D att det inte förelåg något hot mot oberoendet:

Men jag är hade nog inte sagt att det utgör någon, något oberoende hot för min del.

En möjlig förklaring till att respondent D förde ett annat resonemang kan vara att respondenten har som revisorsassistent en kortare erfarenhet och därmed inte blivit lika påverkad av gruppnormerna, *normativ isomorfism*. Den kortare erfarenheten kan innebära att revisorsassistenten befinner sig på första nivån i *Moralutvecklingsteorin* där det väsentliga är konsekvenserna och belöningarna av handlingarna. De mer erfarna revisorerna kan antas befinna sig på de högre nivåerna där även andra omständigheter spelar in.

En annat resonemang som fördes var att det fanns ett ekonomiskt intresse:

[...] han har ju ett ekonomiskt intresse i den här koncernen, jag är beroende av min skattekonsult. (R.E)

Revisorsinspektionen förde även ett likartat resonemang där det benämndes *egenintressehot*.

5.3.3 Kan företagskultur påverka revisorers etiska resonemang?

Efter fallet hade diskuterats ställdes två frågor kring omständigheter som kunde påverka revisorernas resonemang. Den första frågan som ställdes handlade om *företagskultur* och hur revisorernas etiska resonemang har skapats. Flertalet av revisorerna svarade att de ansåg att det både var företaget men även den enskilda personen som skapade det etiska resonemanget. Företaget bidrog med böcker och liknande men att den enskilda personen var tvungen att använda sig av sunt förnuft. En annan respondent resonerade kring att personer har olika typer av personligheter:

[...]om vi ska gå till sådana här färgkategorisering av människor så beror det på vilket personlighetstyp du är så kommer du ju vara rätt så påverkad av vad andra eller påverkad av vad andra tycker och säger. (R.B)

Respondent B menade att branschen formade det etiska resonemanget och att det inte endast var byrån själv:

Sen skulle jag väl ändå vilja säga att jag tror att det etiska resonemanget skiftar inte jättemycket beroende på byrå som sådant. Utan det är nog själva branschen som sån som mer påverkar det etiska tänkandet att vi är så hårt styrda men där kan jag tänka mig att det påverkar väldigt mycket om du har varit utanför branschen och jobbat, till exempel att du har suttit som ekonomipersonal på något vanligt bolag eller att du har varit economichef eller om du har haft någon annan position och sen börjat på byrån.

Alla revisorerna verkade till största del vara överens om att både företaget och personen själv påverkar det etiska resonemanget. Resonemanget kring att sunt förnuft är något som behöver

användas inom revision har även en stark koppling till den tredje nivån inom *Moralutvecklingsteorin*. Det kan vara en möjlig förklaring till varför det har visats tendenser på den nivån igenom hela empirin.

Därefter diskuterades det kring om andras åsikter kunde ha någon påverkan på revisorns etiska resonemang. Alla respondenter ansåg att en kollegas åsikt kunde påverka revisorernas etiska resonemang, dock kunde det inte ändra revisorernas egna känslor. En del av revisorerna menade att som revisor sågs det upp till de seniora kollegorna och vissa av revisorerna lyssnade på de seniora kollegornas åsikter. Däremot poängterade en del av respondenterna att i slutändan var det deras signatur på pappret och att de skulle kunna stå för valet som hade gjorts. Därför diskuterade de med kollegor men hade alltid en del professionell skepticism mot informationen som framkom.

5.4 Etiska riktlinjer & ytterligare omständigheter

I slutet av intervjun ställdes två generella frågor. Den ena handlade om etik och den andra om omständigheter som kan påverka revisorers resonemang. Som tidigare nämnts lades två frågor till efter fyra intervjuer hade genomförts. För att kunna jämföra svaren skickades därför frågorna ut skriftligt till revisorerna som redan hade intervjuats.

5.4.1 Etiska riktlinjer

Den första frågan handlade om byrån vilken respondenten arbetade på hade ytterligare etiska regler att förhålla sig till förutom Etikkoden. Alla revisorer svarade att de hade någon typ av etiska regler. Vissa hade regler som var väldigt lika Etikkoden eller en utveckling av den, medan andra hade egna riktlinjer som var utformade mycket mer specifikt än Etikkoden. Några respondenter nämnde även att etiska riktlinjer fanns reglerat i anställningsavtalen. Revisorerna fick inte ha ytterligare anställning eftersom det kunde leda till hot mot oberoendet vilket ska minimeras. Andra respondenter berättade att de inte arbetade med alla typer av företag på grund av vilken bransch de tillhör såsom spelbolag.

Som ovan nämnts kan slutsatsen dras att utifrån vad revisorerna har berättat om sina byråer så har samtliga revisorer någon form av etikkod att förhålla sig till. En tänkbar anledning till detta kan vara att branschorganisationen FAR ger ut den svenska översättningen av Etikkoden som alla inom revisionsbranschen bör förhålla sig till. En annan tänkbar anledning till att byråer

arbetar utifrån liknande riktlinjer kan vara att byråerna tenderar att imitera varandra. Enligt den *mimetiska isomorfismen* tenderar företag att imitera varandra för att upplevas som legitima och för att skapa konkurrensfördelar (Deegan & Unerman, 2011). I detta fall tenderar byråerna att efterlikna varandra i syfte att skapa konkurrensfördelar.

5.4.2 Ytterligare omständigheter som kan påverka revisorers etiska resonemang

Slutligen fick respondenterna själva resonera kring vad de trodde kunde påverka revisorernas etiska resonemang. En omständighet som togs upp av ett flertal respondenter var att revisorer är människor och därmed styrs av känslor. Mot bakgrund av detta resonerades det kring att relationer till kunden, stress och tidsaspekten kunde påverka det etiska resonemanget. Det resonerades även hur uppväxten varit, hur en moralisk kompass har utvecklats och hur den kommer påverka hur du hanterar olika situationer. Även hur olika personlighetstyper kan bli påverkade av olika delar. Exempelvis kan någon som är väldigt målinriktad och vill tjäna pengar fatta vissa etiska beslut som kanske en annan inte hade tagit. Utöver det reflekterades det dessutom om yttre faktorer som kan påverka individen. Det kan vara familjesituationen eller hur revisorn trivs på arbetet. Exempelvis om revisorn har en bra dag och är på bra humör kan det tänkas att revisorn är mer villig att ta sig an fler uppdrag än vanligt. Om revisorn trivs på sitt arbete finns sannolikt en drivkraft hos revisorn att prestera bra.

En revisor poängterade att öppna diskussioner med kollegor kunde påverka. Självförtroende var också en omständighet som belystes. En annan respondent belyste problematiken när en revisor vill bli partner i företaget och då måste inneha en viss volym av klienter. Ibland kanske revisorn är villig att tänja lite på reglerna för att det i slutändan gynnar en. Relationen till klienten poängteras av flera revisorer och en menar att långtgående relationer är den största risken där. En annan omständighet som reflekteras kring är hur lätt en person är att manipulera. Att en revisor kan bli lovad att olika saker ska göras men det görs aldrig. När en kund ska bedömas är det inte alltid lätt att läsa av hur personen verkligen är.

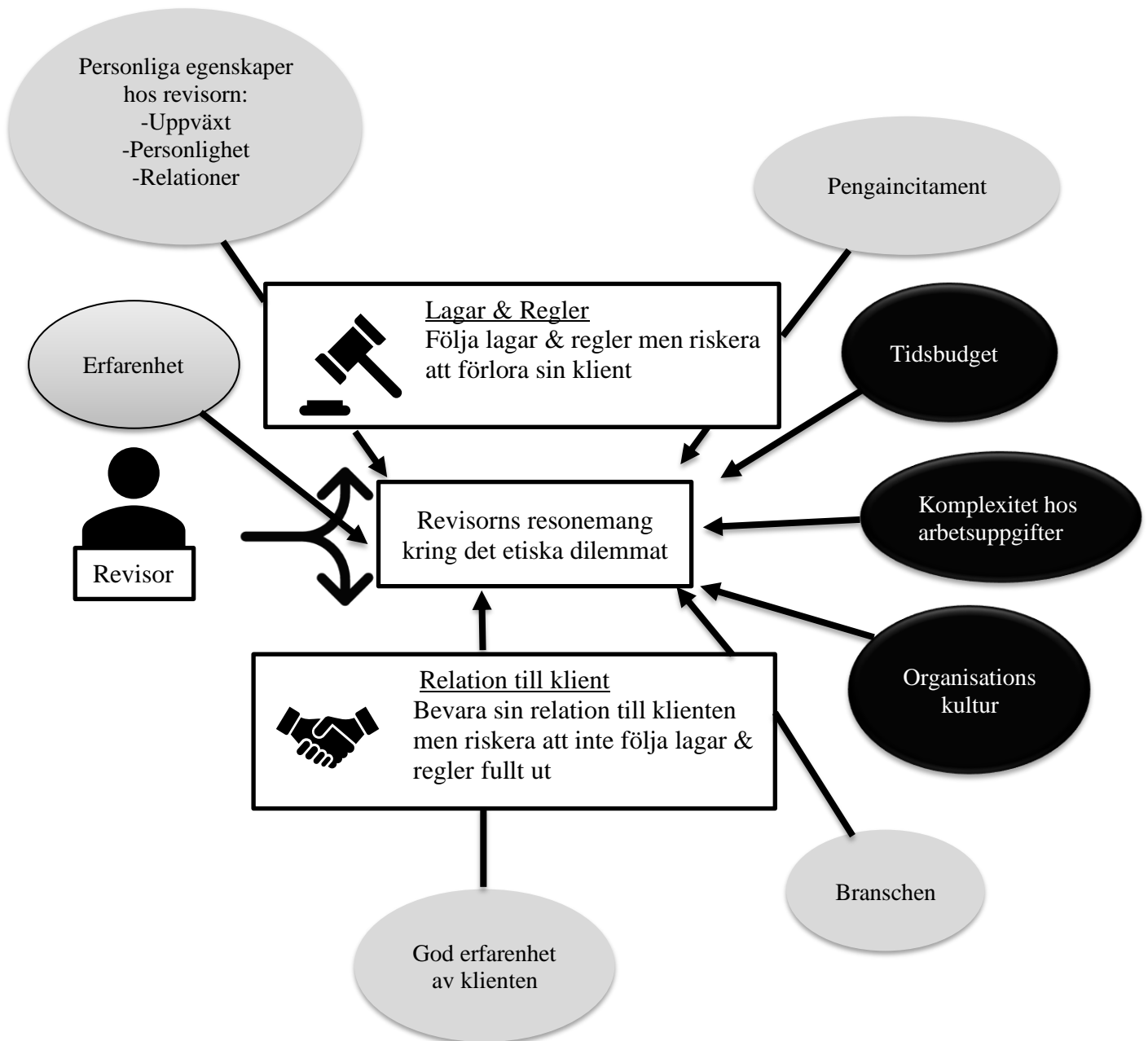
Inledningsvis var syftet med uppsatsen att undersöka om omständigheter såsom *tidsbudget*, *komplexitet hos arbetsuppgifter* och *organisationskultur* kunde påverka hur revisorer resonerar. Från den insamlade empirin kunde det bekräftas att *tidsbudgeten* har en påverkan på hur revisorer resonerar. Antalet timmar som kan läggas ner på ett uppdrag kan påverka hur revisorer resonerar i sina ställningstaganden. *Komplexitet hos arbetsuppgifter* var det ingen av

revisorerna som tog upp som en omständighet som kunde påverka resonemanget och av den anledningen antogs det att det inte är en omständighet som påverkar. *Organisationskultur* var revisorerna överens om som en omständighet som påverkade deras resonemang. Många av respondenterna ansåg att det etiska resonemanget både har skapats av individen själv men även genom bolaget som revisorn jobbar på. Det poängterades dessutom att det nödvändigtvis inte var kulturen hos organisationen där revisorn arbetar som påverkar utan det var själva revisionsbranschen som hade stor påverkan på resonemanget.

Efter att empirin hade samlats in och analyserats upptäcktes fler omständigheter som visade sig påverka hur revisorer resonerar. En omständighet som inte revisorerna själva betonade men däremot kunde utläsas av empirin var erfarenhet. Desto mer erfarenhet en individ besitter, inom en bransch, desto mer kunskap har personen och kommer rimligtvis känna sig mer bekväm sin roll och vet hur den bör agera. En annan omständighet som upptäcktes var personliga egenskaper såsom uppväxt, personlighet och relationer. Respondenterna hade som åsikt att personliga egenskaper som uppväxten, personligheten och relationer spelade en stor roll för hur individen är som person och därmed hur den kommer att resonera. Ytterligare en omständighet som togs upp som kunde påverka resonemanget var pengaincitament. Revisorerna argumenterade att eftersom revisionsbranschen är vinstdrivande företag så kommer drivkraften alltid finnas där att ta sig an ett nytt uppdrag. Resonemanget som förs huruvida ett nytt uppdrag ska accepteras eller ej kommer därmed bli påverkat av pengaincitamentet. Därutöver kom även fram att en god erfarenhet av en klient kunde påverka hur revisorerna resonerade. Exemplet som lyftes fram var om revisorn hade arbetat med samma klient under flera år och hade på så vis fått en god erfarenhet av klienten. Av den goda erfarenheten visste till exempel revisorn att lagervärdet alltid stämde och därför behövdes kanske inte tio stickprov göras på att säkerställa att lagret var rätt värderat. Mot bakgrund av det kunde en god erfarenhet av klienten påverka hur revisorn resonerade.

Mot bakgrund av den insamlade data behövdes **Fel! Hittar inte referenskölla.** utvecklas ytterligare. Eftersom etiska dilemman är komplexa situationer har det framkommit ytterligare omständigheter som kan påverka revisorers resonemang. Med vetskap av detta konstruerades Figur 5 där även ytterligare omständigheter som framkommit genom empirin visualiserades. Eftersom det framkom många omständigheter har de blivit sammanfattade i fyra huvudkategorier för att skapa en lättare överskådlighet. De tre svarta ringarna innehåller

omständigheterna som inledningsvis undersöktes, resterade omständigheterna är i de grå bubblorna eftersom det är omständigheter som kom fram under uppsatsen gång. En av de gråa bubblorna har en svart ring runt sig eftersom det är en omständighet som revisorerna inte själva poängterade men kunde utläsas av empirin.



Figur 5: Ytterligare utveckling av omständigheter som kan påverka revisorns resonemang kring etiska dilemmaet

5.5 Sammanfattande analys

Vid en överblick av de sex intervjuade auktoriserade revisorernas och de två revisorsassistenternas kommentarer till tre utvalda fall av etiska dilemman syns vissa framträdande gemensamma drag. Flertalet av respondenterna ansåg att de inte kunde ta något av uppdragen i ”fall 1” respektive ”fall 3” samt att de skulle lämnat en anmärkning i revisionsberättelse i det andra fallet. Flertalet av svaren har dessutom en nära koppling till hur Revisorsinspektionens uttalanden sett ut. Däremot svarade inte alla revisorer på samma vis utan det fanns några som ansåg att de kunde ta uppdraget eller att de inte behövde lämna en anmärkning i revisionsberättelsen.

De olika *Etiska synsätten* som presenterades i kapitel tre har även syns tydligt i empirin. Av de tre synsätten *diskursetiskt*, *nyttoetiskt* och *pliktetiskt*, var det framförallt det *pliktetiska synsättet* som närmast motsvarade de intervjuades reflektioner kring etiska dilemman. En möjlig förklaring till detta kan vara att revisorer upplever sig ha en tydlig plikt att följa i sitt yrkesutövande samt att synsättet beskriver att ett större perspektiv används. En revisor har som ovan nämnt en viktig roll i samhället för att kunna skapa trovärdighet mellan företag och intressenter. I rollen används ett större perspektiv där inte en enskild situation studeras utan bedömningen utförs med hänsyn till liknande situationer. En revisor bedömer hur situationen ska tolkas med hjälp av tidigare liknande situationer och hur agerandet var då. Istället för att endast granska situationen som föreligger tas det även hänsyn till ytterligare faktorer som kan vara väsentliga, därav kan det antas att revisorn har ett bredare synsätt än endast till en specifik individ.

Med hjälp av det *nyttoetiska synsättet* kunde en tolkning göras av resonemangen kring särskilt två av fallen. Synsättet beskriver människors agerade utifrån vad som kan ge mest nytta till flest personer. I empirin framgick det att en del av revisorerna vägde in konsekvenserna för klientföretaget och liknande innan de agerade. En tänkbar tolkning till detta kan vara att revisorsyrket inbegriper en stor del av tolkning och bedömning. Som tidigare nämnts är revisorns roll att skapa trovärdighet och därigenom även att skapa nytta för flest personer. Med tanke på det kan det *nyttoetiska synsättet* anses självklart eftersom en bedömning av konsekvenserna eller nyttan är en del av revisorns bedömning och roll. Det sista synsättet som kunde användas för att göra en tolkning var *diskursetiskt synsätt* vilket inriktar sig på en diskussion mellan parter. Det nämndes av flera revisorer att en diskussion med kollegor kunde

underlätta bedömningen. Revisorer arbetar oftast i revisionsteam så en diskussion kollegor emellan känns som en naturlig uppgift. Många av respondenterna menade att en diskussion med kollegor var väsentlig och att arbeta inom en grupp var det som gjorde att de ville arbeta som revisorer.

I resultatet kunde alla tre nivåer i *Moralutvecklingsteorin* användas för att göra en tolkning av resultatet. Det som var vanligast förekommande var *den premoraliska nivån*. Empirin visade att en del av revisorerna agerade utifrån vilka konsekvenser eller belöningar som situationen skapar. En möjlig anledning till att detta synsätt genomsyrade empirin mest kan vara för att en del av respondenterna hade mindre erfarenhet och därför inte förflyttat sig högre upp i nivåerna än. En annan tolkning kan vara att revisorsyrket styrs av lagar och regler vilka kan generera disciplinära åtgärder om de inte följs. Konsekvenserna av handlandet kan innebära en risk att förlora sin auktorisation som har varit svår för revisorerna att få. Även de andra två nivåerna kunde användas för en tolkning, *den konventionella moralen* och *den principiella moralen*, även om endast tendenser kunde ses. *Den konventionella moralen* syns när konsekvenser för fler än revisorn själv tas hänsyn till. Medan den tredje nivån, *den principiella moralen* kunde användas för att tolka när revisorerna hade skapat egna principer att utgå ifrån, exempelvis tar inte en revisor ett uppdrag för det inte enligt personens moral känns rätt att ta uppdraget.

Som beskrivits tidigare kan en anledning till detta tolkas enligt *den normativa isomorfismen*. Befattningshavare inom en bransch tenderar att agera liknande varandra eftersom det finns "gruppnormer" som följs. Som tidigare nämnts kan minoritetens svar i något fall ha påverkats av att "avvikarna" har en kortare erfarenhet och därför ännu inte blivit lika påverkade av gruppnormen. En tänkbar anledning till att respondenternas svar är så lika Revisorsinspektionens uttalande är att även Revisorsinspektionen ingår i branschen. Revisorsinspektionen har en normskapande roll inom branschen eftersom deras uppgift är att kontrollera att auktoriserade eller godkända revisorer agerar enligt riktlinjerna.

Den delen av den Nyinstitutionella teorin som benämns "decoupling" syns inte i uppsatsens resultat. En tänkbar anledning till att "decoupling" inte kom fram kan vara för att revisorerna vill visa en bra bild av sig själva och sin organisation. En annan tänkbar anledning kan vara att endast intervjuer genomfördes och därför fanns det inte möjligt att observera deras agerande i verkligheten. Etiska dilemman är troligtvis inte något som revisorer stöter på dagligen och är

därför ett svårt fenomen att observera. En ytterligare tänkbar anledning till att ”decoupling” inte diskuterades kan vara för att det inte fanns en konstruerad fråga i intervjuguiden som specifikt berörde begreppet. Däremot var det ingen av frågorna i intervjuguiden som var konstruerade utefter en specifik teori eftersom syftet var att ha öppna frågor för att få möjligheten att samla informationen som revisorerna kände sig komfortabla att dela med sig av. Eftersom syftet med uppsatsen inte är att beskriva vad som är rätt eller fel utan endast ge en tolkning av hur revisorer kan resonera undveks en fråga som kan uppröra respondenterna. Av den orsaken att etiska dilemman är ett känsligt ämne kan en fråga om ”decoupling” uppröra respondenterna och därmed leda till att de inte vill dela med sig av den typen av information. Av den anledningen valdes en fråga av den karaktären bort.

En annan intressant upptäckt som gjordes i empirin var att det skiljde sig lite mellan olika personers resonemang om budget och fakturering. Två av revisorerna arbetade på en mindre byrå och vid intervjun ansåg särskilt en av dem att revisorn bör värna om sina klienter. Mer specifikt kan revisorn välja att skicka tillbaka underlaget om det framkommer att det finns väldigt många fel för att på så vis minska kostnaden som kommer att faktureras. De av respondenterna som arbetade på större byråer uttryckte inte samma synsätt utan menade istället att faktureringen snarare kunde ökas om det var nödvändigt. Varför resonerade respondenterna som arbetade på större byråer på detta vis? En anledning till skillnaden mellan svaren kan vara att små byråer värnar mer om sina klienter och vill inte riskera att mista dem samtidigt som de kanske även arbetar med mindre företag som inte har lika mycket likviditet. Detta är även något som Sylvander (2020) diskuterar i sin avhandling. Sylvander (2020) anser att som revisor i ett mindre bolag agerar revisorn mer som en lärare och hjälper sina klienter att driva sina företag bättre medan en revisor i ett stort bolag beskrivs som en oberoende granskare. Det som Sylvander (2020) påstår i sin avhandling stämmer överens med det som upptäckts i denna undersökning.

Undersökningen har utförts på ett fåtal revisorer och därför kan generella slutsatser inte dras. Analysen har utgått från olika antagande eftersom informationen inte varit tillgänglig. Etik och etiska dilemman är ett känsligt ämne som individer kan uppleva som ett ämne som inte ska diskuteras vilket gör det svårt att undersöka. Undersökningen har byggt på intervjuer med revisorer men har däremot inte tagit hänsyn till exempelvis perspektivet hos de som grundat de olika etikkoderna. Perspektivet som har belysts är utifrån en revisor och därför har det krävts

antagande från resterande aktörer. Analysen har därmed blivit påverkad eftersom antagande krävts vilket inte behöver stämma överens med vad aktörer i de specifika situationerna hade ansett. Däremot är uppsatsens syfte att undersöka hur revisorer resonerar kring etiska dilemman och därför prioriteras deras perspektiv. Det är däremot något som ska hållas i åtanke eftersom analysen blir påverkad av åsikter som vi som författare har.

5.5.1 Omständigheter som har visat sig påverka revisorerers etiska resonemang

Omständigheterna som vi förväntade oss kunde påverka revisorerernas resonemang var *tidsbudget*, *komplexiteten hos arbetsuppgifter* samt *organisationskultur* (se Figur 2). Respondenterna var eniga om att *tidspress* absolut var något som kunde påverka hur de resonerade. Dock var *tidspress* något som de egentligen inte ville att resonemanget skulle bli påverkat av men samtidigt bekräftades att *tidspress* är en omständighet som gör att kanske inte allt hinns med att granskas vid en revision. Den andra omständigheten som undersöktes var *komplexitet hos arbetsuppgifter*. Det fanns ingen specifik fråga i intervjuguiden om just denna omständighet och ingen av revisorererna tog upp det som en omständighet som kunde påverka hur de resonerade kring etiska dilemman.

Den tredje omständigheten som undersöktes var om *organisationskultur* kan påverka revisorerers etiska resonemang. I intervjuguiden fanns en fråga om i vilken mån revisorn trodde att det etiska resonemanget hade skapats av individen själv eller genom bolaget. Även i denna fråga var respondenterna överens om att etik och etiskt förhållningssätt är både något som utvecklas självständigt och något som skapas genom bolaget. En av revisorererna förde resonemanget att individen själv utvecklar en inre moralkompass om vad som är rätt och fel. Revisorn menade dessutom att bolaget kan komma att påverka en individs resonemang. Däremot argumenterade revisorn för att det var själva revisionsbranschen som kunde ha en stor påverkan på resonemanget och inte bara specifikt bolaget revisorn arbetar på.

Fan-Hua och Cheng (2013) menar att etiska dilemman som revisorer möter testar revisorerers egna moraliska standarder och etiska övertygelser. Även revisorerernas bedömning och beteende blir påverkat. Författarna beskriver även en individs moraliska filosofi som en nyckelfaktor i etiska bedömningar (Fan-Hua & Cheng, 2013). En del av omständigheterna som respondenterna beskriver som kan ha påverkan på revisorners etiska resonemang är av personlig karaktär. Omständigheterna av personlig karaktär kan därför tolkas som en nyckelfaktor i etiska

bedömande och kan även vara anledningen till att ett flertal omständigheter kan kopplas till revisorns personlighet.

Sylvander (2020) diskuterade också i sin avhandling hur oberoendet kan antas påverkas av vilka sociala grupper en revisor identifierar sig själv med. Sylvander (2020) menar på att sociala grupper såsom revisionsprofessionen, revisionsbyråerna, arbetskontoren och revisionsteamerna kan påverka revisorers värderingar, beteende samt attityder genom socialisering in i revisionsprofessionen och revisionsbyrån. Sylvander har även som åsikt att klienter och intressenter är andra sociala aktörer som kan tänkas påverka revisorer om de känner sig delaktiga i dessa grupper (Sylvander, 2020). Som tidigare nämnts är gruppnormer något som denna uppsats visar på att revisorer styrs av. Sylvanders (2020) forskning bekräftar även detta eftersom hon menar på att det är vilken grupp revisorn identifierar sig med som kan komma att påverka dennes värderingar, attityder och beteenden som i sin tur kan antas påverka hur revisorn resonerar. Det kan även vara detta revisorerna hänvisar till när de beskriver att branschen är en omständighet som kan påverka revisorers resonemang.

Att ha en god och nära till sina klienter är viktigt för revisorn för att kunna uppfylla sin roll (Sylvander, 2020). Att ha en god erfarenhet av klienten är dessutom något som revisorerna som deltagit i denna uppsats beskriver som en viktig del i deras roll som revisor. Som tydliggörs i Figur 5 har detta även visat sig vara en omständighet som kan påverka hur revisorer resonerar kring etiska dilemman.

Revisorer är i behov av monetära incitament i form av kontantbonusar av chefer för att revisorerna ska utföra ett bra arbete (Pott, Tebben, & Watrin, 2014). Författarna tar även upp att dessa monetära incitament kan ge större påverkan på revisorers prestationer och ansträngningar. Pott, et al. (2012) påstår att syftet med att incitamenten finns är för att revisorerna ska jobba efter målen som organisationerna har. Pengaincitamentet är en omständighet som respondenterna själva har tagit upp som något som kan påverkar deras resonemang. Som tidigare nämnts är revisionsbranschen en vinstdrivande verksamhet och det kan därför antas vara sannolikt att pengaincitamentet kommer att påverka hur revisorer resonerar.

5.5.2 Information som inte framkom under intervjuerna

Som ovan nämnts fanns det en klar likhet i hur de olika revisorerna resonerade kring de tre situationerna. Likaså syns det även en ytterligare likhet, nämligen att revisorerna inte tog upp vissa resonemang. Som nämnts i metodkapitlet förbereds respondenterna med en förklaring av uppsatsens syfte. Det syntes även en tendens hos revisorerna att de ville svara rätt och riktigt på frågorna som ställdes. Vår tolkning är att revisorerna ville gärna ge svaren som de ansåg var rätta men om de hade ställts inför en liknande situation i verkligheten är det inte säkert att de hade resonerat likadant. En möjlig anledning till att de i intervjuer säger att de hade agerat på ett visst sätt men kanske agerat annorlunda när situationen blir verklighet kan bero på att de vill få sig själva och deras byrå att framstå bra.

Antagande som detta kan tolkas med hjälp av uttrycket *decoupling*, som handlar om att företag strävar efter att visa upp en bild av sig själva som inte alltid stämmer överens med verkligt beteende och handlande. När respondenterna ger det svaret som de tror förväntas av dem försvinner det spontana i reaktionen på situationen. En annan anledning till att det spontana i resonemanget kan ha ”fallit bort” var att revisorerna fick möjligheten att läsa igenom fallen innan intervjutillfället. Revisorerna fick intervjuunderlaget skickat till sig i förväg så att tid sedan skulle kunna sparas in vid intervjutillfället. Tiden behövdes sparas in eftersom intervjuerna genomfördes under revisorernas högsäsong och uppsatsen fick anpassas därefter. En fördel med att intervjuunderlaget skickades ut i förväg var att revisorerna fått tid att läsa igenom fallen och sätta sig in dem. Det kan i sin tur leda till att respondenterna kan ha fört ett mer utförligt resonemang kring situationen om tid har lagts ner för att sätta sig in i fallet och minnesanteckningar har gjorts för att inte råka utelämnas något viktigt. Däremot är en nackdel med att intervjuunderlaget skickades ut i förväg att revisorerna kan ha läst på och försökt hitta vilka lagar som de måste anpassa sig efter. Riskerna finns då att resonemanget inte blir spontant utan revisorn svarar istället utifrån vad lagen säger och då utelämnas också revisorns egna tankar och åsikter kring situationen. Dessa möjligheter blev vi särskilt uppmärksammade på vid den först genomförda intervjun. Ett misstag som gjordes då var att det förklarades inte tydligt nog att fokus enbart låg på respondentens resonemang. Att det inte var att försöka hitta vad som är rätt eller fel. Av den anledningen märktes det tydligt att revisorn försökte ge det rätta svaret och gick nästan i försvarsställning i syfte att försvara sin yrkestitel.

6. Slutsats

I följande kapitel besvaras uppsatsens frågeställningar och knyter därefter an till uppsatsens syfte. Därefter presenteras uppsatsens begränsningar, studiens bidrag samt förslag till framtida forskning.

6.1 Slutsatser

Uppsatsens frågeställningar är:

- Hur resonerar revisorer kring etiska dilemman i sin yrkesprofession?
- Vilka omständigheter kan påverka revisorernas sätt att resonera kring etiska dilemman?

En slutsats som kan dras av denna studie är att etiska dilemman är väldigt komplexa och att revisorer gör egna bedömningar utifrån sina egna erfarenheter och principer. Trots att respondenterna ofta kom fram till likartade svar förde de olika resonemang. Därför går det inte att besvara undersökningens frågeställning exakt utan flera svar är möjliga och svaren kan variera. Av revisorernas resonemang som denna uppsats är grundad på kan slutsatsen dras att revisorerna ofta kom fram till likartade svar men resonemanget som förde dem dit varierade. Revisorers resonemang kan påverkas av flera olika omständigheter än vad kanske utomstående tror. Det ska inte glömmas att revisorer trots allt bara är människor och inte alltid är perfekta. Av den anledningen finns det många olika omständigheter som kan påverka resonemang kring etiska dilemman mer eller mindre.

Med hänsyn till de *Etiska synsätten* kunde det urskiljas tre synsätt. Det mest förekommande synsättet var det *pliktetiska*. Som tidigare nämnts kan en förklaring till detta vara att revisorn går in en roll i sitt yrkesutövande och därigenom tar hänsyn till ett större perspektiv. De två andra synsätten som kunde användas för att göra en tolkning var *diskursetik* och *nyttoetik*. En anledning till att *diskursetiskt synsätt* används kan vara att revisorer ofta arbetar i revisionsteam där en diskussion mellan kollegor är av största väsentlighet. Det sista synsättet, *nyttoetik*, användes även av några respondenter när de skulle göra en bedömning kring sitt agerande i en specifik situation. Det fjärde synsättet, *dygdetik*, kunde inte identifieras i den insamlade empirin. En anledning till det kan vara att uppsatsen fokuserar på hur revisorerna resonerar snarare än hur de i själva verket agerar, vilket gör att *dygdetiken* inte är tillämplig.

Moralutvecklingsteorin visade sig även vara tillämplig på den insamlade empirin. Samtliga nivåer av personlig, etisk mognadsgrad kunde utläsas däremot fanns det tydligast kopplingar till nivå ett och två. En anledning till att den första nivån, *pre-moraliska moralen*, förekom hos flertalet av revisorerna kan bero på två anledningar. Den första anledningen är att revisorsyrket är präglad av flera lagar och regler vilket gör att konsekvenserna kan bli omfattande. Den andra anledningen är att vissa revisorer har en kortare erfarenhet och därmed inte haft möjligheten att flytta sig högre upp i nivåerna. I de två andra nivåerna syns det inte lika tydliga kopplingar till revisorernas resonemang. Tendenser kunde ses till nivåerna genom att revisorerna tog hänsyn till konsekvenser som kan drabba andra utöver revisorn samt att respondenterna har skapat principer som dessa utgår ifrån.

Med utgångspunkt i att uppsatsen syfte är att försöka bidra till förståelsen för revisorers resonemang kan följande slutsatser också dras. För det första kan det fastställas att revisorerna resonerar på ett likartat sätt kring fallen men det fanns även vissa resonemang som utmärkte sig. Som presenterats i resultatkapitel kan en tänkbar anledning till det likande resonemanget vara gruppnormer, *den normativa isomorfismen*. Revisorerna med de utstickande svaren hade arbetat en kortare tid inom revisionsbranschen, vilket i sin tur kan vara en anledning till att gruppnormerna inte påverkar dessa respondenter fullt ut. Svaren som oftast utmärkte sig kom från revisorsassistenter, däremot fanns det även kommentarer från auktoriserade revisorer som avvek men också dessa hade kortare erfarenhet som auktoriserade revisorer. Något som har genomsyrat empirin är att skillnader mellan hur revisorerna resonerar har kunnat kopplas till deras erfarenhet. Ju längre erfarenhet inom revisionsbranschen desto mera likartade resonemang.

Under uppsatsens gång har vår figur över olika omständigheter som kan påverka revisorns etiska resonemang utvecklats. Från början inriktade sig uppsatsen på tre specifika omständigheter, *tidsbudget, komplexitet hos arbetsuppgifter och organisationskultur*. Organisationskultur är även en något som Espinosa och Barrainkua (2014) diskuterar som kan påverka revisorer. Organisationskultur är dessutom en omständighet som denna uppsatsen kom fram till som kan påverka revisorers resonemang. Med hjälp av det insamlade materialet och analysen av det upptäcktes fler omständigheter som kan påverka revisorers resonemang. Med bakgrund av detta utvecklades figuren i syfte att ge en mera utförlig bild av en situation där revisorn ställs inför etiska dilemman, (se Figur 5). En anledning till detta kan vara att den första

figuren var en förenklad figur av en komplex situation (se Figur 1). Under uppsatsen gång utvecklades figuren för att matcha komplexiteten i ett etiskt dilemma.

Utöver de specifika omständigheterna som revisorerna nämnde framkom att revisorns *erfarenhet av yrket* hade en stor påverkan på dennes resonemang. Därför har modellen utvecklats för att visualisera omständigheten *erfarenhet* också (se Figur 4). *Erfarenhet* är även en omständighet som den tidigare nämnda magisteruppsatsen undersökte som en aspekt som kan påverka revisorns resonemang. Detta är även en slutsats som stämmer överens med vad Larkin (2000) påstår i sin artikel. Även Marcel och Barrainkua (2014) ansåg att erfarenhet inom revisionsbranschen är en omständighet som kan påverka revisorers resonemang kring etiska dilemman.

Artiklarna som presenterades i problematiseringen diskuterade även problematiken om etik inom revisionsbranschen. Ashbaugh (2004) menar på att "non-auditing services" kan hota revisorns oberoende och att revisionstandarder kräver att revisorn ska vara oberoende i sin inställning till klienterna. Denna uppsatsen fokuserade inte på "non-auditing services" däremot diskuteras revisorns oberoende. Genom uppsatsens resultat framkom det från flertalet av respondenterna att revisionsbyrå de arbetar på agerade för att motverka oberoendehotet som kan uppstå vid "non-auditing services". Av den anledning kan slutsatsen dras att denna uppsatsen har ett liknande resultat som Ashbaugh. Latan et al (2017) ansåg att etikkoder bör implementeras hos revisionsbyråer. Detta är något som respondenterna i vår undersökning har poängterat att deras byrå aktivt arbetar med. Guiral et al (2010) har som åsikt att revisorer inte vill lämna ut orena revisionsberättelse för att skada deras klienter. Detta är inget som syntes i denna uppsatsen uttryckligen. Däremot nämnde en respondent att klientens fortsatta drift är av väsentlighet. Respondenten arbetar på en mindre byrå och därför kan det antas att byrån har mindre antal klienter som kan prioriteras.

Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att ett etiskt dilemma uppkommer i väldigt komplexa situationer där enskilda personer gör egna bedömningar utifrån sina erfarenheter och principer. Trots att revisorerna kom fram till likartade svar på de ställda frågorna förde de sinsemellan ganska olika resonemang. Som tidigare nämnts kan en revisors resonemang påverkas av fler omständigheter än vad utomstående tror. Det ska inte glömmas att revisorer trots allt bara är människor och människor är inte alltid perfekta.

6.2 Begränsningar

Under uppsatsens gång har en del problem stötts på som har gjort att uppsatsen begränsats till viss del. Det första hindret var att urvalet till uppsatsen var auktoriserade revisorer. När intervjuerna skulle genomföras var det revisorerernas högsäsong vilket ledde till att många inte hade tid med en intervju och därför minskade urvalet snabbt. De respondenterna som ställde upp hade också mycket att göra och därför kortades intervjutiden ner till ca 30 minuter. En begränsning med den korta intervjutiden var att endast ett begränsat antal frågor kunde ställas samt att svaren kan ha blivit påverkade av att revisorerna inte varit tillräckligt avslappnade. Under en intervju syntes detta särskilt tydligt då revisorn gick in i försvarsställning. Det kan finnas fler anledningar till detta än att tiden var knapp men det gjorde att det inte gick att utläsa lika mycket information från revisorn. Etiska dilemman är ett känsligt ämne speciellt för revisorer och därför är det inte konstigt att respondenterna kan gå i försvarsställning. Däremot begränsade det uppsatsen eftersom revisorn kanske inte delade med sig av allt, vilket kan ha påverkat resultatet. En annan begränsning med genomförandet av intervjuerna var att det var en pandemi utbruten i världen. Detta innebar att besök på plats minimerades och därför fanns det inte lika stor möjlighet att observera samt att avläsa respondenterna i deras egen miljö.

Eftersom det var högsäsong för revisorerna justerades urvalet till att även revisorsassistenter fick möjlighet att delta samt revisorer som inte endast arbetar med situationerna som presenterades i de tre fallen. Detta kan ha begränsat uppsatsen eftersom revisorassistenter fick anta hur en revisor hade svarat medan revisorerna som inte var lika insatta också fick göra en tolkning. Syftet med uppsatsen är att bidra med ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar kring etiska dilemman. Från början var tanken att benämningen revisorer skulle vara auktoriserade revisorer som arbetade under liknande omständigheter som revisorerna i de presenterade fallen. Därför kan uppsatsen blivit begränsad av att revisorer som kanske inte är lika insatta i de specifika fallen togs med i resultatet. En annan begränsning med urvalet var att det inte lades något fokus kring kön. Urvalet var inte jämnt fördelat mellan könen vilket också kan ha påverkat resultatet och det kunde heller inte dras någon jämförelse mellan dem.

Ytterligare en begränsning i uppsatsen är att det inte undersöktes om det fanns några likheter eller skillnader med vilken typ av företag revisorerna arbetar med. En fråga som ställdes till revisorerna som en uppvärmningsfråga var vilken typ av företag de arbetar med. Tanken från början var inte att undersöka om respondenterna som arbetar med samma typ av företag förde

ett liknande resonemang. Under uppsatsens gång har tanken kommit att det hade varit en intressant aspekt att ta hänsyn till. I och med detta inte var något som togs hänsyn till när revisorerna söktes är det inte heller något som har beaktats i uppsatsen.

6.3 Studiens bidrag

Studiens teoretiska bidrag är utvecklingen av forskningen om etiska dilemman. Utvecklingen av forskningen är inriktad på etiska dilemman revisorer ställs inför. Uppsatsen fick inspiration av en tidigare magisteruppsats som undersökte aspekter som kunde påverka revisorns resonemang. Vår studie utvecklade den tanken genom att undersöka tre andra aspekter samt att använda kvalitativ metod för att kunna samla in ytterligare och mer nyanserad information.

Studiens praktiska bidrag var empiri samlad från revisorer från tre specifika fall. Intervjuguiden var baserad på tre fall från Revisorinspektionen. Detta gav en möjlighet till praktiska fall och att revisorn kunde resonera kring hur denne hade gjort i ett liknande fall. Vad som framkom från empirin var att det krävdes en tolkning kring varje fall. En slutsats som kan dras är att det inte alltid finns ett korrekt svar till varje situation utan det är öppet för tolkning och bedömning. Lagarna och reglerna som reglerar hur revisorn ska agera lämnar alltså rum för tolkning.

Studiens samhällliga bidrag är ett förväntningsgap mellan vad intressenter förväntar sig av revisorer och vad som är möjligt för revisorerna att göra. Det får inte glömmas att revisorer är människor och därför kan tolka situationer olika. Eftersom det finns rum för en tolkning och bedömning i situationer kan även revisorerna tolka det olika. Trots att flertalet av revisorerna i denna studie kommit fram till samma svar har de tagit olika vägar dit. Därför finns det olika tolkningar kring etiska dilemman och det betyder inte att en tolkning är mer rätt än en annan.

6.4 Förslag till framtida forskning

Denna uppsats inriktades på hur revisorer förhåller sig till olika etiska dilemman och det undersöktes även om det fanns skillnader i hur auktoriserade revisorer resonerar jämfört med hur revisorsassistenter resonerar.

Det som kan tolkas utifrån det insamlade materialet är det finns vissa skillnader i hur revisorer och revisorsassistenter resonerar kring samma situation. I denna uppsats bestod respondenterna utav sex auktoriserade revisorer och två revisorsassistenter. Det hade varit intressant att

genomföra en liknande undersökning men då med lika många auktoriserade revisorer som revisorsassistenter för att se om det finns ännu tydligare skillnader eller likheter i hur de resonerar när båda grupperna är jämt representerade.

Ett annat tänkbart förslag hade varit om undersökningen hade inriktat sig på skillnader eller likheter mellan hur kvinnor respektive män resonerar. För att kunna dra slutsatser huruvida det kan finnas skillnader eller likheter i hur resonemanget går måste de båda könen vara jämnt representerade. För att kunna dra sådana slutsatser hade undersökningen förslagsvis behövt ett större urval av deltagare. Om ett större antal revisorer ska delta hade en kvantitativ metod varit mer passande. Risken är dock att det hade blivit mer problematiskt att samla in djupgående information.

Ytterligare ett tänkbart förslag hade varit att undersöka om det kan finnas några skillnader i hur revisorerna resonerar beroende på om de arbetar på en stor eller en liten byrå. Från denna uppsats har det visats vissa tendenser i skillnader i resonemanget beroende på om respondenten arbetade på en stor eller en mindre byrå. Av den anledningen hade det varit intressant att genomföra en likartad undersökning där det hade varit lika många revisorer som arbetar på en stor byrå som på en liten byrå i syfte att dra slutsatser om det kan finnas likheter eller skillnader mellan stora och mindre byråer.

Framtida forskningen hade även kunnat undersöka om kan finns ytterligare omständigheter som kan påverka hur revisorer resonerar. Eftersom denna uppsats bara undersökte om faktorer som exempelvis tidspress kunde påverka resonemanget finns det utrymme för att undersöka om andra omständigheter kan påverka hur ett resonemang kan föras hos revisorer.

Ett annat förslag till fortsatt forskning om ämnet är att undersöka om det kan finnas likheter i hur revisorer som arbetar med samma typ av företag resonerar. Genom att specificera urvalet av respondenter till exempelvis två revisorer som arbetar med aktiebolag, två revisorer som arbetar med familjeägda bolag hade det kunnat undersökas om resonemanget hos de två revisorer som arbetar med aktiebolag liknar varandra.

Litteraturförteckning

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm : Liber.
- Aktiebolagslagen*. (SFS 2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet. Hämtat från <https://lagen.nu/2005:551>
- Andersen, H., & Selmqvist, A. (2006). *Revisorns etiska resonemang*. (Magisteruppsats Internationella Handelshögskolan Jönköping, Jönköping). Hämtat från <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:4092/FULLTEXT01.pdf>
- Ashbaugh , H. (2004). Corporate Governance and the Cost of Equity Capital. *Journal of Buisness Ethics* 52, ss. 143-148. doi:10.2139/ssrn.639681
- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business reserach methods fifth edition*. Oxford: Oxford Univsersity press.
- Bergling, K. (1991). *Moralutveckling- Bedömning av rätt och orätt från barndom till vuxen ålder*. Stockholm: Allmänna Förlaget.
- Brytting, T. (2005). *Företagsetik*. Malmö: Liber AB.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accountng Theory second edition*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Denscombe, M. (2017). *Forskningshandboken- För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Duska, R. F., & Duska, B. S. (2003). *Accounting ethics*. Malden: Blackwell Publishing.
- Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Espinosa-Pik, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, ss. 10-20. doi:10.1016/j.rcsar.2014.10.001
- Fan-Hua, K., & Cheng, L. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *emerald publishing, vol 51*, ss. 479-500. doi:10.1108/00251741311309616

- FAR. (1990). FARs regler för god revisorssed. Hämtat från FAR online: https://www.faronline.se/dokument/balans/1990/balans_nr_03_1990/balans_1990_n03_a0012/
- FAR. (2002). *FAR:s revisionsbok 2002*. Stockholm: FAR.
- FAR. (2003). *Balans 6-7 2003*. Hämtat från FAR online: https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/balans/2003/balans_nr_06-07_2003/balans_2003_n06-07_a0012/?q=vad%20var%20det%20egentligen%20som%20h%C3%A4nde%20i%20enron
- FAR (Regissör). (2019). Har du koll på den uppdaterade etikoden? [Film]. Hämtat från <https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2019/juni/har-du-koll-pa-den-uppdaterade-etikkoden/>
- FAR. (2020a). Jäv för revisor. Sanoma Utbildning. Hämtat från FAR.
- FAR. (2020b). Revisors upplysningsplikt. Hämtat från FAR online: https://www.faronline.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/r/rb_revisorsupplysningsplikt/
- Folkhälsomyndigheten. (2020). Bromsa smittan- det här kan du som privatperson göra. Hämtat från Folkhälsomyndigheten: <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/>
- Folksam. (2020). Våra etiska regler. Hämtat från Folksam: <https://www.folksam.se/om-oss/om-folksam/sa-styrs-vi/etiska-regler>
- Guira, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo, J. (2010). Ethical Dilemmas in Auditing: Dishonesty or Unintentional Bias? *Journal of Business Ethics*, ss. 151-166. doi: 10.1007/s10551-010-0573-3
- Haron, H., Ismail, I., Ibrahim, D. N., & Na, A. L. (2014). Factors influencing ethical judgement of auditors in Malaysia. *Malaysian accounting review* 13, ss. 47-86.
- Heberlein, A. (2014). *Etik-människan, moral, mening*. Bookwell: Albert Bonniers förlag.
- Henriksen, J.-O., & Vetlesen, A. J. (2017). *Etik-i arbete med människor*. Lund: Studentlitteratur.

- IESBA. (2020a). About IESBA. Hämtat från Ethics board: <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>
- IESBA. (2020b). Etikkod. Hämtat från FAR online: <https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/i/iesbasetikkod/?q=etikkoden>
- Larkin, J. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23, ss. 401-409.
- Latan, H., Chiapetta Jabbour, C., & Jabbour, A. (2019). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 155, ss. 289-304. doi:10.1007/s10551-017-
- Lord, T. A., & DeZoort, F. (2001). The Impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society* 26, ss. 215-235. doi:10.1016/S0361-3682(00)00022-2
- Lärarnas Riksförbund. (2020). Yrkesetik för lärare. Hämtat från Lärarnas riksförbund: <https://www.lr.se/stod--rad/for-dig-som-larare/yrkesetik-for-larare>
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn-oberoende-ansvar-Tystnadsplik*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Pott, C., Tebben, T., & Watrin, C. (2014). The effect of outside directors' and auditors' incentives on managers' ability to manage cash bonuses. *Journal: Journal of Management & Governance*, 18, ss. 505-540. doi:10.1007/s10997-012-9252-3
- Revisionslagen*. (SFS 1999:1079). Stockholm: Justitiedepartementet. Hämtat från <https://lagen.nu/1999:1079>
- Revisorsinspektionen. (2006). Praxissök. Hämtat från Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2006/dnr-2006-579.pdf?fbclid=IwAR3YPafEamiKX6-cFo75ntSq7Xw2CneB0YbHBAO61sP6BIQdEdFCy5jOd8I>
- Revisorsinspektionen. (2017a). praxissök. Hämtat från Revisorsinspektionen: https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2017/dnr-2017-1153.pdf?fbclid=IwAR1Ws6FUIbx2R1AF_VbhFYq77qutole35P1SaXJgvPrfIV7yuwgUf1rRCUA

- Revisorsinspektionen. (2017b). Praxissök. Hämtat från Revisorsinspektionen:
https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2017/dnr-2017-96.pdf?fbclid=IwAR0-A2ncvDu5fVjbo-nt2hdBw6GxH1mLouhe6FeSIH_VXCIJZntInfMnZQw
- Revisorsinspektionen. (2020a). Revisorns ansvar. Hämtat från Revisorsinspektionen:
<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/>
- Revisorsinspektionen. (2020b). Om oss. Hämtat från Revisorsinspektionen:
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/>
- Revisorsinspektionen. (2020c). Riskbaserad tillsyn. Hämtat från Revisorsinspektionen:
<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>
- Revisorslagen*. (SFS 2001:883). Stockholm: Justitiedepartementet. Hämtat från
<https://lagen.nu/2001:883>
- Revisorsnämnden. (1966). Revisorsnämndens avgörande. Hämtat från FAR:
https://www.faronline.se/dokument/revisorsnamndens-avgoranden/1997/rn_19970424_19960677/?q=dnr%201996-677&fbclid=IwAR2iZbENlxns-gFAWuSGHfsXH2aJPpiacIl8QTKQemtHF4U5BU6GfXgPkXc
- Revisorsnämnden. (2020). Revisorsinspektionen. Hämtat från Revisorsinspektionen:
https://www.revisorsinspektionen.se/rn/showdocument/documents/rev_dok/revisors_ansvar.pdf?fbclid=IwAR11F-HkW8ogxS09BGhhCAk3s8EyNbpic117jnavQ_69PK8mqfmOIJu3qCA
- Svd näringsliv. (2011). Tioårsjubileum för Enronskandalen. *Svd näringsliv*. Hämtat från
<https://www.svd.se/tioarsjubileum-for-enronskandalen>
- Sylvander, J. (2020). *The influence of clients on the social identities within the audit profession*. (Doktoravhandling Linköping university, Linköping). Hämtat från <http://liu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1410910/FULLTEXT01.pdf>
- Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R., & Diyanti, V. (2017). Pressure, Dysfunctional Behavior, Fraud Detection and Role of Information Technology in the Audit Process. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* 11, ss. 102-115. doi:10.14453/aabfj.v11i4.8

Vårdförbundet. (2020). Yrkesetiska koder. Hämtat från Vårdförbundet:
<https://www.vardforbundet.se/rad-och-stod/regelverket-i-varden/etik/yrkesetiska-koder/>

Yuen, D. C., Law, P. K., Lu, C., & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information management* 21, ss. 209-226. doi:10.1108/IJAIM-12-2012-0075

Bilagor

Bilaga 1-Intervjuguide

Generella frågor:

1. Hur gammal är du?
2. Vad är din titel i byrån?
3. Vad är din titel inom revision? Ex auktoriserad
4. Hur länge har du haft denna titel?
5. Hur länge har du arbetat inom revision?
6. Har hela din period inom revisionsbranschen spenderats på din nuvarande byrå eller har du arbetat på någon annan byrå tidigare?
7. Vilken typ av företag arbetar du oftast med?

Case 1-Jäv

Du har blivit tillfrågad om att utses till revisor i ett bolag, som ingår i en koncern. Koncernen kommer under det kommande räkenskapsåret att övergå till en större koncern i årsredovisningens mening.

Revisionsfirman där du är verksam anställde förra året en praktikant på 60 procent (kallad kollegan). Kollegans arbetsuppgifter hos revisionsbyrån är löpande redovisning och bokslut för byråns allra minsta kunder. Kollegan är inte på något sätt inblandad i revisionsverksamheten, är inte medlem i revisionsföretagets ledningsgrupp och har inte något ägarintresse eller annat intresse i revisionsfirman.

Kollegans tjänstgöring på revisionsbyrån blev 60 procent, eftersom hennes make tidigare drev ett eget företag där hon sedan ett flertal år skötte den löpande administrationen. När maken sålde företaget tidigare i år till den potentiella klientkoncernen, följde hon med som anställd där på 40 procent. Hennes uppgifter i det potentiella klientbolaget är att sköta viss fakturering. Koncernens ekonomiavdelning sköter fakturering av huvudverksamheten, bokföring, löner, bokslut, årsredovisningar, projektuppföljningar m.m. Kollegans arbetsuppgifter utgör enligt uppgift från det potentiella klientbolaget en mycket liten del av bolagets och koncernens totala fakturering. Hon deltar inte heller i bokslutsarbete eller ledningsgrupp och har inte något ägarintresse i koncernen.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Kommer du kunna ta uppdraget?

Aspekter

- Tror du det finns någon aspekt som påverkar ditt etiska resonemang?
- Tror du att ditt etiska resonemang blir påverkat av tidspress?

Det ursprungliga fallet:

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2017/dnr-2017-1153.pdf>

Case 2-Upplyningsplikt vs Tystnadsplikt

Du har suttit som revisor i ett aktiebolag under två år. Bolaget har inte anmält sig för registrering hos Skatteverket. Bolagets räkenskapsår löpte mellan april 2018 och april 2019. För räkenskapsåret 2018 gav du en ren revisionsberättelse. Vid den tidpunkten var inte bolaget registrerat för mervärdesskatt trots att bolaget hade haft en mervärdesskattepliktig omsättning som uppgick till drygt 4,8 miljoner kr. Bolaget var inte heller registrerat som arbetsgivare. Enligt årsredovisningen har bolaget haft lönekostnader om 100 000 kr under räkenskapsåret. Bokslut och årsredovisningen har upprättats av en redovisningsbyrå som du har haft kontakt med i samband med andra revisionsuppdrag. Din erfarenhet av redovisningskonsulterna på den byrån är att de är seriösa och noggranna.

När du utförde revisionen frågade du om mervärdesskatten och fick svaret att bolaget var registrerat för att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen. Du påpekade då att bolaget översteg gränsen för att redovisa mervärdesskatt på det sättet och att de borde ändra sin registrering till att redovisa mervärdesskatten månadsvis. Du fick även en bekräftelse av redovisningskonsulten att denne skulle åtgärda problemet, vilket du inte hade någon anledning att betvivla. I bolagets räkenskaper fanns redovisade skulder för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och källskatt.

Du bedömde därför att det fanns en strävan att göra rätt och nöjde dig med de beskeden du hade fått. Du gjorde även en överslagskontroll av utgående och ingående mervärdesskatt mot intäkter och kostnader och du hittade inte några väsentliga fel. Därför ansåg du inte att det behövde utföras någon åtgärd. Dessutom har samtliga skatter och avgifter kommit att betalats in, även om de betalats för sent. Varken bolaget eller staten har således lidit någon skada, förutom att bolaget drabbats av vissa dröjsmålsräntor. Bolaget har inte påförts något skattetillägg.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Finns det något i ovanstående fall som gör att du behöver anmärka i revisionsberättelsen, om ja hur?
- Påverkas formuleringen i revisionsberättelsen av att företaget försökt motverka problemet med din hjälp?
- Hur resonerar du kring avvägningen mellan tystnadsplikt och upplysningsplikt?

Extra frågor till Case 2:

- När du ska göra ett val kring att anmäla en upptäckt eller inte, hur resonerar du? Hur värderar du om det kommer vara en större väsentlig skada för bolaget än “vinsten” av anmälan?

-

Aspekter

- Är pressen att hålla budgeten något som kan påverka att exempelvis inte allt granskas på grund av att du har en god relation till klienten?

Ursprungligt fall: <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2006/dnr-2006-579.pdf>

Case 3-Egenintressehot

Du är revisor i en företagsgrupp som består av ett holdingbolag med två dotterbolag och två intressebolag, varav ett av intressebolagen har fem dotterbolag. Du har tidigare varit revisor för samtliga bolag i fem år. En skattekonsult som arbetar på samma revisionsföretag som dig äger hälften av aktierna i holdingbolaget samt styrelsesuppleant i fem av bolagen i företagsgruppen. Du är partner samt kontorschef på kontoret där ni båda arbetar.

När skattekonsulten började sin anställning 2016 på kontoret berättade han att han hade haft aktier i holdingbolaget sedan 2013. 2017 kontaktades du av företagsledaren hos företagsgruppen med en förfrågan om att åta sig revisionsuppdrag eller snarare flera uppdrag. Du gjorde en analys av ditt oberoende som gjorde att du accepterade uppdraget. Skattekonsulten ingår inte i vare sig revisionsteamet eller rådgivningsteamet på revisionsföretaget och har inte heller varit delaktig i kundteamet på något sätt.

Skattekonsulten är å andra sidan inte heller delaktig i styrelsearbete, företagsledning eller involverad i beslutsfattande i bolagen i företagsgruppen. Han är inte heller delaktig i beslutsfattande eller rådgivning avseende redovisning och har inte något inflytande över vare sig bokföring eller upprättande av finansiella rapporter.

Skattekonsulten är inte partner vid revisionsföretaget och har inte heller någon ledande ställning eller chefsroll. Skattekonsulten är placerad på ditt kontor, på skatteavdelningen, vilket gör att han är underordnad dig som kontorschef. Däremot finns det en annan arbetsledande chef som skattekonsulten rapporterar till, denne sitter på ett annat kontor. Den arbetsledande chefen medför att du inte har lönesamtal och liknande med skattekonsulten. Bakgrundsinformationen kan göra att det rör sig om ett vänskapshot, däremot bedömer du att relationen är strikt professionell och inte utgör ett hinder för ditt oberoende så länge skattekonsulten inte är verksam i företagen. Bedömningarna av ditt oberoende har skett löpande och har dokumenterats årligen inför revisionsberättelserna. Du har inte funnit något som kan anses rubba ditt förtroende.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Kan det finnas något hot mot oberoendet?

Extra fråga:

- Finns det någon motåtgärd som hade kunnat motverka hotet mot oberoendet?

Aspekter:

- Tror du att det etiska resonemanget du har, har skapats genom företaget du arbetar för eller tror du att det är något som alla enskilda personer har i sig själva?
- Tror du att andras åsikt kring en situation kan påverka ditt etiska resonemang?

Ursprungligt fall: <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2017/dnr-2017-96.pdf>

Bilaga 2-Intervjuunderlag till respondenter

Fall 1:

Du har blivit tillfrågad om att utses till revisor i ett bolag, som ingår i en koncern. Koncernen kommer under det kommande räkenskapsåret att övergå till en större koncern i årsredovisningens mening.

Revisionsfirman där du är verksam anställde förra året en praktikant på 60 procent (kallad kollegan). Kollegans arbetsuppgifter hos revisionsbyrån är löpande redovisning och bokslut för byråns allra minsta kunder. Kollegan är inte på något sätt inblandad i revisionsverksamheten, är inte medlem i revisionsföretagets ledningsgrupp och har inte något ägarintresse eller annat intresse i revisionsfirman.

Kollegans tjänstgöring på revisionsbyrån blev 60 procent, eftersom hennes make tidigare drev ett eget företag där hon sedan ett flertal år skött den löpande administrationen. När maken sålde företaget tidigare i år till den potentiella klientkoncernen, följde hon med som anställd där på 40 procent. Hennes uppgifter i det potentiella klientbolaget är att sköta viss fakturering. Koncernens ekonomiavdelning sköter fakturering av huvudverksamheten, bokföring, löner, bokslut, årsredovisningar, projektuppföljningar m.m. Kollegans arbetsuppgifter utgör enligt uppgift från det potentiella klientbolaget en mycket liten del av bolagets och koncernens totala fakturering. Hon deltar inte heller i bokslutsarbete eller ledningsgrupp och har inte något ägarintresse i koncernen.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Kommer du kunna ta uppdraget?

Fall 2:

Du har suttit som revisor i ett aktiebolag under två år. Bolaget har inte anmält sig för registrering hos Skatteverket. Bolagets räkenskapsår löpte mellan april 2018 och april 2019. För räkenskapsåret 2018 gav du en ren revisionsberättelse. Vid den tidpunkten var inte bolaget registrerat för mervärdesskatt trots att bolaget hade haft en mervärdesskattepliktig omsättning som uppgick till drygt 4,8 miljoner kr. Bolaget var inte heller registrerat som arbetsgivare. Enligt årsredovisningen har bolaget haft lönekostnader om 100 000 kr under räkenskapsåret. Bokslut och årsredovisningen har upprättats av en redovisningsbyrå som du har haft kontakt med i samband med andra revisionsuppdrag. Din erfarenhet av redovisningskonsulterna på den byrån är att de är seriösa och noggranna.

När du utförde revisionen frågade du företaget om mervärdesskatten och fick svaret att bolaget var registrerat för att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen. Du påpekade då att bolaget översteg gränsen för att redovisa mervärdesskatt på det sättet och att de borde ändra sin registrering till att redovisa mervärdesskatten månadsvis. Du fick även en bekräftelse av redovisningskonsulten att denne skulle åtgärda problemet, vilket du inte hade någon anledning att betvivla. I bolagets räkenskaper fanns redovisade skulder för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och källskatt.

Du bedömde därför att det fanns en strävan att göra rätt och nöjde dig med de beskedet du hade fått. Du gjorde även en överslagskontroll av utgående och ingående mervärdesskatt mot intäkter och kostnader och du hittade inte några väsentliga fel. Därför ansåg du inte att det behövde utföras någon åtgärd. Dessutom har samtliga skatter och avgifter kommit att betalats in, även om de betalats för sent. Varken bolaget eller staten har således lidit någon skada, förutom att bolaget drabbats av vissa dröjsmålsräntor. Bolaget har inte påförts något skattetillägg.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Finns det något i ovanstående fall som gör att du skulle gjort en anmärkning i revisionsberättelsen?

Fall 3:

Du är revisor i en företagsgrupp som består av ett holdingbolag med två dotterbolag och två intressebolag, varav ett av intressebolagen har fem dotterbolag. Du har tidigare varit revisor för samtliga bolag i fem år. En skattekonsult som arbetar på samma revisionsföretag som dig äger hälften av aktierna i holdingbolaget som ingår i företagsgruppen. Du är partner samt kontorschef på kontoret där ni båda arbetar.

När skattekonsulten började sin anställning 2016 på kontoret berättade han att han hade haft aktier i holdingbolaget sedan 2013. 2017 kontaktades du av företagsledaren hos företagsgruppen med en förfrågan om att åta sig revisionsuppdrag eller snarare flera uppdrag. Du gjorde en analys av ditt oberoende som gjorde att du accepterade uppdraget. Skattekonsulten ingår inte i vare sig revisionsteamet eller rådgivningsteamet på revisionsföretaget och har inte heller varit delaktig i kundteamet på något sätt.

Skattekonsulten är å andra sidan inte heller delaktig i styrelsearbete, företagsledning eller involverad i beslutsfattande i bolagen i företagsgruppen. Han är inte heller delaktig i beslutsfattande eller rådgivning avseende redovisning och har inte något inflytande över vare sig bokföring eller upprättande av finansiella rapporter.

Skattekonsulten är inte partner vid revisionsföretaget och har inte heller någon ledande ställning eller chefsroll. Skattekonsulten är placerad på ditt kontor, på skatteavdelningen, detta gör att han är underordnad dig som kontorschef. Däremot finns det en annan arbetsledande chef som skattekonsulten rapporterar till, denne sitter på ett annat kontor. Detta medför att du inte har lönesamtal och liknande med skattekonsulten.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Kan det finnas något hot mot ditt oberoende som revisor?

Bilaga 3-Extra frågor

- Har din revisionsbyrå några egna etiska regler?
- Vad tror du kan påverka revisorns etiska resonemang?