



Högskolan  
Kristianstad

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

Självständigt arbete (examensarbete), 15 hp, för  
Kandidatexamen i ekonomi  
VT 2021  
Fakulteten för Ekonomi

# **Bokföringsmanipulation:** Hur kan en redovisningskonsult upptäcka och agera på en bokföringsmanipulation

**Valentyn Pavliuk och Axel Ernstedt**

**Författare**

Valentyn Pavliuk och Axel Ernstedt

**Titel**

Bokföringsmanipulation: Hur kan en redovisningskonsult upptäcka och agera på en bokföringsmanipulation.

**Engelsk titel**

Accounting manipulation: How can an accounting consultant detect and act on an accounting manipulation.

**Handledare**

Titti Eliasson

**Bedömande lärare**

Torsten Andersson

**Examinator**

Helén Tjärnemo

**Sammanfattning**

Att undersöka bokföringsmanipulation är av stor betydelse bland stora företag eftersom manipulationer hos stora företag har stora risker för kunder och andra intressenter. Om många småföretagare skulle genomföra bokföringsmanipulationer, skulle konsekvenserna bli större än för stora företag. En redovisningskonsult som hjälper småföretagare att sköta löpande bokföring och rapportering till myndigheter har möjligheter att förhindra lagöverträdelse och genomföring av bokföringsmanipulation. Tidigare forskning fokuserade främst på stora företag som manipulerar för att presentera sina rapporter på bättre eller sämre sätt än det finns i verkligheten. Undersökningen har fokuserat på en redovisningskonsult och hans agerande på bokföringsmanipulation. Genom identifiering av flera utgångspunkter som kan påverka redovisningskonsultens agerande, försökte vi skapa förståelse kring redovisningskonsultens valmöjligheter och motivering till agerande.

Uppsatsen har inriktat sig att genomföra tre semistrukturerade intervjuer med redovisningskonsulterna. Intervjuerna har baserats på intervjuguide som utformats utifrån teoretiska antagande samt för att besvara undersökningens frågeställningar. Studien har abduktiv ansats eftersom den ger möjlighet att göra val mellan olika tolkningar som var antagna från respondenterna.

Resultaten visade sig att det kan förekommer bokföringsmanipulation bland företagare. Det finns olika riskgrupper bland kunder som kan försöka att manipulera med bokföringen. Om en redovisningskonsult vill driva långsiktiga verksamhet, undviker han eller hon att ta kunder som vill genomföra bokföringsmanipulationer. "Det är inte lönt" säger en av respondenterna. Det finns behov av framtida forskning kring omständigheter som nystartade redovisningsbyråer påträffar med kunder som vill genomföra bokföringsmanipulationer. Ytterligare förslag är en undersökning med liknelser och skillnader i agerande och påträffande av bokföringsmanipulation mellan kvinnliga och manliga redovisningskonsulter.

**Ämnesord**

Redovisningskonsult, Bokföringsmanipulation, Redovisningsmanipulation, Etisk agerande, Decoupling, Isomorfism, Morallutveckling.

**Author**

Valentyn Pavliuk and Axel Ernstedt

**Title**

An accounting manipulation: How can an accounting consultant detect and act on an accounting manipulation.

**Supervisor**

Titti Eliasson

**Co-assessing teacher**

Torsten Andersson

**Examiner**

Helén Tjärnemo

**Abstract**

To investigate accounting manipulation is of great importance among large companies because manipulations at large companies have great risks to customers and other stakeholders. If small businesses were to carry out accounting manipulations, the consequences would be greater than for large companies. An accounting consultant who helps small businesses with accounting and reporting to authorities has the potential to prevent violations of the law and accounting manipulation. Previous research focused mainly on large companies that manipulate to present their reports in a better or worse way than they are. This thesis has focused on an accounting consultant and its actions on an accounting manipulation. By identifying several starting points that can influence the accounting consultant's actions, we tried to create an understanding of the accounting consultant's choices and motivation for action.

The thesis has focused on conducting three semi-structured interviews with the accounting consultants. The interviews have been based on interview guides designed based on theoretical assumptions and to answer the survey's questions. The study has an abductive approach because it provides an opportunity to make choices between different interpretations that were adopted from the respondents.

The results showed that there may be accounting manipulation among entrepreneurs. There are different risk groups among customers who may try to manipulate the accounting. If an accounting consultant wants to run a long-term business, he or she avoids taking clients who want to perform accounting manipulations. "It does not pay," says one of the respondents. There is a need for future research on circumstances that start-up accounting firms encounter with clients who want to carry out accounting manipulations. Another suggestion is an investigation comparing the differences in actions and the findings of accounting manipulation between female and male accounting consultants.

**Keywords**

Accounting consultant, Accounting manipulation, Ethical action, Decoupling, Isomorphism, Moral development.

## **Tackord**

Vi skulle vilja börja med att tacka våra handledare Titti Eliasson som alltid har varit väldigt hjälpsam och pushat oss i rätt riktning. Vi vill tacka dig för all hjälpsam feedback samt olika perspektiv på uppsatsen problematiken som du har gett oss under uppsatsens gång.

Dessutom vill vi även tacka de studentgrupper som har kamrat granskat vår uppsats under skrivnings tiden och kommit med konstruktiv kritik och diverse utvecklingsförslag gällande undersökningen. Vi har tagit er kritik med stor uppmärksamhet och känner att det verkligen har varit till hjälp för att utveckla vår uppsats.

Vi vill även tacka våra respondenter som ställde upp på intervjuer under den pågående pandemin. Vi vill verkligen tacka er för utan er hade denna uppsats inte kunnat genomföras.

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 2021-05-27

---

Axel Ernstedt

---

Valentyn Pavliuk

# Innehållsförteckning

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. Inledning .....</b>   | <b>9</b>  |
| 1.1 Bakgrund .....  | 9         |
| 1.1.1 Myndigheternas perspektiv på bokföringsmanipulationer .....         | 11        |
| 1.2 Problematisering .....  | 12        |
| 1.3 Avgränsningar .....   | 14        |
| <b>2. Teoretisk referensram .....</b>                                     | <b>16</b> |
| 2.1 Tidigare forskning .....  | 16        |
| 2.2 Etik och moral .....  | 17        |
| 2.3 Etiska synsätt .....  | 18        |
| 2.3.1 <i>Pliktetik</i> .....  | 19        |
| 2.3.2 <i>Dygdetik</i> .....   | 20        |
| 2.3.3 <i>Konsekvensetik</i> .....   | 21        |
| 2.4 Kohlbergs moralutvecklingsteori (olika stadier av utvecklingen) ..... | 21        |
| 2.5 Redovisningskonsultens yrkesetiska koder .....                        | 24        |
| 2.6 Agentteori .....  | 26        |
| 2.7 Institutionell teori .....  | 27        |
| 2.7.1 <i>Isomorfism</i> .....   | 28        |
| 2.7.2 <i>Decoupling</i> .....   | 30        |
| 2.8 Undersökningsmodell .....   | 31        |
| <b>3. Metod .....</b>   | <b>33</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| 3.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt .....                               | 33        |
| 3.2 Forskningsansats .....  | 34        |
| 3.3 Forskningsstrategi .....  | 35        |
| 3.3.1 <i>Pilotstudie</i> .....  | 36        |
| 3.3.2 <i>Undersökningens strategi</i> .....                                 | 38        |
| 3.4 Forskningsmetod .....   | 38        |
| 3.4.1 <i>Bedömning av empiri</i> .....                                      | 41        |
| 3.4.2 <i>Bearbetning av den insamlade empirin</i> .....                     | 43        |
| 3.5 Urval.....  | 45        |
| 3.6 Intervjuguide .....   | 48        |
| 3.7 Reflektion över undersökningsmetod .....                                | 49        |
| 3.8 Etiska aspekter vid undersökningen.....                                 | 50        |
| <b>4. Empiri .....</b>  | <b>51</b> |
| 4.1 Tolkningen av begreppet.....  | 52        |
| 4.1.1 <i>Martas begreppstolkning</i> .....                                  | 52        |
| 4.1.2 <i>Henriks begreppstolkning</i> .....                                 | 53        |
| 4.1.3 <i>Mias begreppstolkning</i> .....                                    | 53        |
| 4.2 Det etiska övervägande och moralutveckling hos redovisningskonsulter .. | 54        |
| 4.2.1 <i>Martas etiska agerande</i> .....                                   | 54        |
| 4.2.2 <i>Henriks etiska agerande</i> .....                                  | 55        |
| 4.2.3 <i>Mias etiska agerande</i> .....                                     | 55        |

|   |           |
|---|-----------|
| 4.3 Relationer mellan kunder och redovisningskonsult .....  | 56        |
| 4.3.1 Redovisningskonsult Marta och kunder .....  | 57        |
| 4.3.2 Redovisningskonsult Henrik och kunder .....   | 57        |
| 4.3.3 Redovisningskonsult Mia och kunder .....  | 59        |
| 4.4 Skillnader och likheter mellan olika redovisningskonsulter. ....  | 60        |
| 4.4.1 Redovisningskonsult Marta .....   | 61        |
| 4.4.2 Redovisningskonsult Henrik .....  | 61        |
| 4.4.3 Redovisningskonsult Mia .....   | 62        |
| <b>5. Analys .....</b>  | <b>64</b> |
| 5.1 Redovisningskonsultens begreppsförståelse .....   | 64        |
| 5.2 Redovisningskonsultens agerande utifrån etiska perspektivet och<br>redovisningskonsultens moralutveckling. .... | 65        |
| 5.2.1 Förekommande och incitament till bokföringsmanipulation .....   | 65        |
| 5.2.2 Redovisningskonsult agerande på bokföringsmanipulation .....  | 66        |
| 5.3 Relationer mellan kunder och en redovisningskonsult .....   | 69        |
| 5.3.1 Kundkännedom och förståelse av kundens verksamhet .....   | 70        |
| 5.3.2 Kunder som gör bokföring själva - en riskgrupp för<br>redovisningskonsult.....                                | 70        |
| 5.3.3 Kundens kunskapsutveckling - förebyggande till<br>bokföringsmanipulation .....                                | 73        |
| 5.4 Skillnader och likheter mellan redovisningskonsulter .....  | 74        |
| 5.4.1 Förekommande av isomorfism bland redovisningskonsulter.....   | 74        |

|   |           |
|---|-----------|
| 5.4.2 Offentliga och hemlig redovisningstjänster - decoupling ..... | 77        |
| <b>6. Slutsats .....</b>  | <b>79</b> |
| 6.1 Slutsats .....  | 79        |
| 6.2 Kritisk reflektion kring studiens resultat .....                | 79        |
| 6.3 Begränsningar .....   | 80        |
| 6.4 Undersökningens bidrag .....                                    | 80        |
| 6.5 Förslag till framtida forskning .....                           | 81        |
| <b>Litteraturförteckning.....</b>                                   | <b>82</b> |
| <b>Bilaga 1.....</b>  | <b>87</b> |



# 1. Inledning

I första kapitlet presenteras bakgrunden till problemet. Därefter redogörs det för redovisningskonsultens yrkesetiska standarder och normer samt myndigheternas perspektiv i relation till undersökningens ämne. Problematisering med undersökningens syfte och frågeställningar finns i slutet av det första kapitlet.

## 1.1 Bakgrund

Årsredovisning är en av de viktigaste och vanligaste finansiella rapporterna för företag och olika intressenter (Marton et al., 2016). Enligt Gowthorpe och Amat (2005) samt Remenarić et al. (2018) används bokslutsinformation av berörda parter främst till externa intressenter för att bedöma företagets resultat och fatta olika ekonomiska beslut. Enligt 3 § 2 kap Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) ska information i årsredovisningen ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Den ekonomiska informationen ska vara tillförlitlig och lämplig till användarens syfte (Gowthorpe & Amat, 2005).

Reglering av redovisningen syftar till att informationen som presenteras av företaget är korrekt, rättvisande och att intressenterna kan lita på den (Gowthorpe & Amat, 2005; Remenarić et al, 2018; Marton et al., 2016). Enligt Lindberg och Hartwig (2018) kan redovisningsreglering i Europa och i Sverige beskrivas som "ramreglering". Genom bedömningar gör företagsledningen eller redovisningskonsulten olika sorts redovisningsval som påverkar företagets finansiella rapporter (Lindberg & Hartwig, 2018). Enligt §3 kap 2 Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) tillåter avvikelser som görs från vad som följer allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ med villkor att lämna upplysningar till dessa skäl. Enligt Gowthorpe och Amat (2005) kan informationen medvetet snedvridas av företagsledningen eller

redovisningskonsulten som vill ändra innehållet i den informationen som presenteras för intressenterna.

Lindberg och Hartwig (2018) pekar på att företagsledningen kan försämra eller förbättra företagets finansiella ställning genom olika redovisningsvalmöjligheter. Enligt Remenarić et al. (2018) ska informationen i finansiella rapporter vara korrekt och pålitlig för att ge möjlighet att fatta korrekta beslut. Lindberg och Hartwig (2018) anser att företagsledningen kan utnyttja redovisningens valmöjligheter i en viss riktning som kan leda till att redovisningens resultat i de finansiella rapporterna blir missvisande. Enligt Lindberg och Hartwig (2018) blir företagets finansiella rapporter missvisande på grund av manipuleringar. Manipuleringar har olika syfte och kan genomföras på olika sätt (Roychowdhury, 2006; Lindberg & Hartwig, 2018; Bjurman & Weihagen, 2014).

En redovisningskonsult är enligt Reko (2016) en person som yrkesmässigt utför redovisnings- och rådgivningstjänster inom ekonomi, beskattning och ekonomistyrning. En redovisningskonsult utför oftast uppdrag i olika omfattningar till olika företagare, det vill säga att de har många kunder (Verksamt, 2020). En redovisningskonsult eller person som sköter bokföringen åt företaget kan upptäcka, förhindra och agera på en bokföringsmanipulation (Reko, 2016).

Bokföringsmanipulationer kan uppkomma som försök till att manipulera resultatet för att missleda myndigheter eller andra intressenter. En redovisningskonsult kan begränsa försök till bokföringsmanipulationer genom att använda sina kunskaper, regelverk som kan bli komplicerat för företagare som har inte tillräckliga kunskaper inom bokföring och redovisning (Verksamt, 2020). En redovisningskonsult som ska utföra uppdrag ska följa vissa normer, regler yrkesetiska koder (Reko, 2016). Enligt Alander (2019) behandlas etiska frågor för de som studerar företagsekonomi inom delämnensområdet redovisning. Enligt Sandahl et al. (2010) används begreppet etik oftast i samband med riktlinjer, etiska koder, som till exempel

redovisningskonsultens yrkesetiska koder, eller processer som kan leda till olika etiska beslut. Collste (2010) utvecklade en etisk beslutsmodell i nio steg som kan tillämpas på olika typer etiska beslut.

Juridiska och fysiska personen enligt kap 2 Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) är bokföringsskyldiga, vilket betyder att bokföring måste genomföras. Enligt Skatteverket (2021) kan det finnas risk för bokföringsmanipulation bland småföretagare. Utifrån detta finns det förutsättningar att beskriva myndigheternas perspektiv på bokföringsmanipulationer (följande punkt - 1.1.1).

### **1.1.1 Myndigheternas perspektiv på bokföringsmanipulationer**

Myndigheterna betraktar inte bokföringsmanipulering på ett tydligt sätt. Det används andra begrepp som kan relateras till bokföringsmanipulering. Skattefusk, bokföringsbrott, skattebrott är några av de begrepp som används av myndigheterna för att beskriva avvikande ekonomisk beteende. Ekobrottsmyndigheten betraktar ekonomisk brottslighet som inte skadar enskilda, utan drabbar samhället genom minskade skatteintäkterna och snedvriden konkurrens genom till exempel svartarbete (Ekobrottsmyndigheten, 2016). Skattebrott och bokföringsbrott är de vanligaste som förekommer och upptäckts av Skatteverket eller andra som granskar företagets bokföring (Ekobrottsmyndigheten, 2016). Enligt Dahlin (2015) finns det tendens till att genomföra manipulationer och fusk hos individer som har begått ekobrott. När det gäller ekobrott, anmäldes under 2019 omkring 10 500 brott mot skattebrottslagen (inklusive grovt skattebrott) och 14 500 bokföringsbrott (Brå, 2020).

I slutet av 2009 gjorde Skatteverket en granskning av 500 företag inom kontanthandel och har upptäckt 300 fall som gäller misstankar om bokföringsbrott och skattebrott. Skatteverket påstår att de granskade företaget har undanhållit 20–40 % av sina intäkter (Balans, 2010).

## 1.2 Problematisering

Enligt FAR (2021) och SRF konsulterna (2021a) är en redovisningskonsult en person som hjälper olika typer företag med redovisningstjänster och ekonomisk rådgivning. Uppgifter som genomförs av redovisningskonsulter kan omfatta stort spektrum från rådgivning till bokföring och verksamhetsanalys. Kvaliten av redovisningskonsultens arbete samt etiska och moraliska aspekter som varje konsult har i sitt yrkesetiskt beteende påverkar olika beslut som kan leda till framgång eller till skandaler enligt Alander (2019). Oftast har det varit missvisande information som angivits i företagets finansiella rapporter som har påverkat företagets aktieägare och andra intressenterna (Alander, 2019). Hon anser att brister i etikfrågor förekommer bland de företag som har nämnts i samband med redovisningsskandaler (Alander, 2019). Detta tyder på att etik kan spela stor roll inom olika beslut som fattas inom redovisning.

En redovisningskonsult arbetar med olika kunder, som har olika bakgrund, kunskaper, utbildning och erfarenheter inom ekonomi och redovisning (SRF konsulterna, 2021a). Eriksson och Wiederheim-Paul (2014) pekar på att utbildning är en av faktorer som påverkar etik hos människor. Tännsjö (2012) anser att etisk tillämpning kan lösa praktiska problem om personen har moraliska principer som kan tillämpas för att lösa ett konkret problem.

Varje kund har egna mål och kan använda olika metoder för att nå det. Vissa kunder använder lagliga vägar medan andra istället väljer att manipulera med bokföringen i olika utsträckningar för att nå målet på ett lämpligt sätt (Kahsai & Skoog, 2005). Det finns många namn till sådan manipulation. Gowthorpe och Amat (2005), Remenarić et al (2018) använder begrepp kreativ bokföring (*creative accounting*). Roychowdhury (2006), Healy och Wahlen (1999) använder begrepp Earnings management. Nguyen et al (2021) och Barac et al (2017) använder bokföringsmanipulationer (*accounting manipulations*) som begrepp i sina studier.

Gowthorpe och Amat, (2005), Remenarić et al, (2018), Lindberg och Hartwig (2018) samt Roychowdhury (2006) studerade redovisningsmanipulationer med fokus på stora företag och på hela marknaden samt hur företag använder olika metoder för att genomföra redovisningsmanipulationer (Bjurman & Weihagen, 2014). Fokus i detta arbete ska ligga på en redovisningskonsult som arbetar med olika uppdrag från diverse kunder som är oftast små företagare.

Enligt Dahlin (2015) finns det ingen intern kontroll hos småföretagare, som kan utifrån sina erfarenheter och kunskaper manipulera med bokföring. Utifrån detta skapas möjligheter hos småföretagare att begå bokföringsbrott genom olika redovisningsmanipulationer - till exempel dölja affärshändelser, manipulera med kassaterminaler eller upprätta felaktiga handlingar (Dahlin, 2015). Utifrån statistiken från BRÅ (2020) finns det 10 500 brott mot Skattebrottslagen och 14 500 bokföringsbrott vilket ett tecken att företagen använder olika typer manipuleringar och begår brott.

Redovisningskonsulter som jobbar med företag kan minska bokföringsmanipulationer genom att följa redovisningsstandarder och lagar. Enligt Alander (2019) kan det bli svårt att koppla ihop etiska normer och lagar i normer för en redovisningskonsult i sin vardagliga livet, om det inte finns tillräckliga kunskaper inom etik i konsultens utbildning. Utgångspunkten i detta arbete är att en redovisningskonsult följer lagar och regler som leder till att redovisningskonsulten inte kan initiera manipulation. En kund har mer incitament till att genomföra bokföringsmanipulation som kan förhindras av en redovisningskonsult. Utifrån det etiska perspektivet kan redovisningskonsulten påtala klienten om överträdelser och felaktigheter. Om kunden accepterar och ändrar sitt ställningstagande och gör rättelse, då kan uppdraget fortsätta. Redovisningskonsulter är beroende av sina kunder utifrån agentteori eller principal-agentteori, särskild de som är i uppstarten av sin verksamhet. Kunder ger lönsamhet till redovisningskonsulten verksamhet och ett avslutat uppdrag i förtid leder till

uteblivna intäkter. I denna situation kan en redovisningskonsult möjligtvis godkänna sådana manipulationer. Genom okorrekt agerande missköter redovisningskonsulten god redovisningssed, god yrkessed och de yrkesetiska regler som styr redovisningens professionella ansvar.

Utifrån information presenterad ovan kan ett syfte och frågeställningar formuleras.

Syftet med denna undersökning är att undersöka förekomst av bokföringsmanipulationer i redovisningskonsultens arbete samt hur arbetar en redovisningskonsult med försök till eller själva bokföringsmanipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv.

För att uppnå syfte i denna undersökning ska följande frågeställningar beaktas.

- Hur kan en redovisningskonsult upptäcka en bokföringsmanipulation och agera på en bokföringsmanipulation utifrån etiskt perspektiv?

### 1.3 Avgränsningar

För att undvika dubbla tolkningar, missuppfattningar och missförstånd kring olika begrepp som presenterades ovan, ska genomföras avgränsningar samt förklaring hur olika begrepp ska användas i denna undersökning.

Begrepp *bokföring* kopplas med redovisningskonsultens vardagliga arbete - löpande bokföring, bankkontoavstämning, reskontra och så vidare. Begreppet *bokföringsmanipulation* används vid manipulationer med bokföringen som kan uppstå i underlaget samt med olika transaktioner.

Begrepp *redovisning* kopplas med redovisningskonsultens slutprodukt - olika rapporter för intern och extern användning. I detta sammanhang begreppet *redovisningsmanipulation* används vid manipulationer med företagets olika

rapporterna - balansräkning, resultaträkning osv. Det är viktigt att poängtera att själva bokföringen kan bli helt korrekt, men manipulationer genomför med själva siffror i rapporterna samt med själva rapporterna.

Begreppet *resultat* kopplas med företagets siffra på “sista raden” eller vinst som företaget fått. Begreppet *resultatmanipulation* används i samband med manipulation med företagets resultat dvs med resultaträkning.

Denna undersökning är inom företagsekonomiskt område. Det ska undersökas frågor och presenteras svaret som handlar om manipulationer med bokföring, utan hänsyn till att manipulation kan betraktas som brott. Studien ska inte övergå till juridiskt perspektiv i detta sammanhang. I undersökningen ligger fokus på en redovisningskonsult och hans/hennes agerande på en bokföringsmanipulation.

## 2. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen som kommer att ligga som grund för hela undersökningen. Kapitlet inleds med en förklaring av vad etik och moral är, för att sedan gå in på vilka teorier som kommer att användas för att uppnå syftet samt besvara frågeställningar.

### 2.1 Tidigare forskning

Bokföringsmanipulation som ämne har det länge gjorts studier på. Bjurman och Weihagen (2014) gjorde en kvalitativ studie där de tittade på företags misstänkta inkomstmanipulationer. Bjurman och Weihagen (2014) undersökte över 5000 företag under en sexårig period med målet att titta på manipulation i Europa och i vilken utsträckning periodiseringsbaserade kostnader undveks för att rapportera små förluster. Resultatet blev att de fann att återköp av aktier, minskade diskretionära kostnader samt produktionskostnader indikerade på att resultatet rapporterades på ett felaktigt sätt.

Gowthorpe och Amat (2005) gjorde en studie där de fokuserade på det etiska dilemmat i mikro- och makromanipulationer i finansiella rapporter. Gowthorpe och Amat (2005) fann att några manipulativa beteende fanns i upprättandet av finansiella rapporter. Romby och Lindström (2013) skrev en studentuppsats med ett fokus på etiska riktlinjer och etiken inom ledarskapet. Romby och Lindström (2013) fann att redovisningskonsulter kan vara mindre benägna att bokföra en kostnadspost utan underlag om det skulle finnas ett svagt etiskt ledarskap och de samtidigt inte påminns om de etiska riktlinjer som finns.

Barac et al. (2017) forskade i ämnet om manipulation inom redovisnings och revision. Barac et al. (2017) gjorde en undersökning på börsnoterade företag i



Kroatien där de fann att en majoritet hade brister i sina finansiella rapporter. Undersökningen visade på att manipulationer huvudsakligen är riktade mot borgenärer, skattemyndigheter och leverantörer, med mål att dölja sitt dåliga resultat och för att få bättre villkor för kreditering. Hansson och Hultman (2019) skrev en studentuppsats där de undersökte hur revisorer arbetar för att upptäcka och förhindra resultatmanipulationer. Hansson och Hultman (2019) fann att revisorer generellt anser att resultatmanipulation upptäcks och motverkas genom att ha en genomtänkt planeringsfas och en väl utförd revision.

## 2.2 Etik och moral

Etik och moral är två ord som ofta går hand i hand när arbetsplatser diskuteras. Det är svårt att nämna den ena utan att den andra nämns. Det kan bero på att de egentligen från början betyder samma sak. Etik kommer från det grekiska ordet ethos och moral kommer från latinets moralis och båda betyder sed eller sedvänja (Koskinen, 1999).

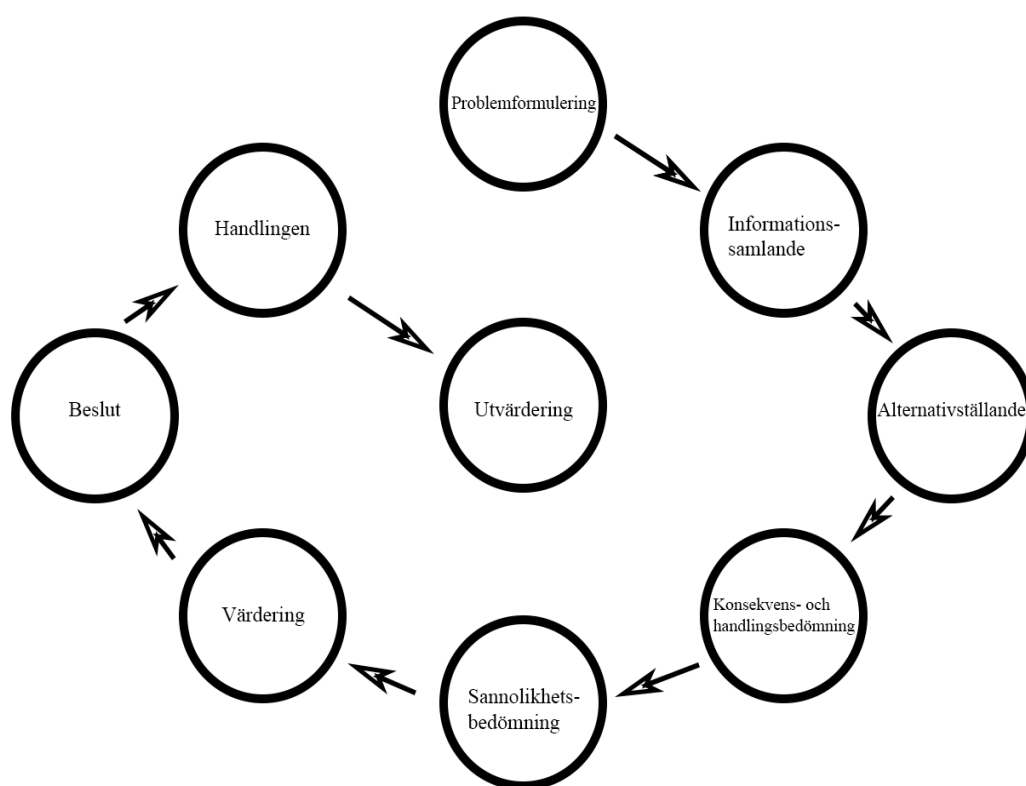
Brytting (2005) beskriver etik som ett ord som används allt oftare i betydelsen moralens teori, det vill säga mer eller mindre systematiskt studium av och reflektion över moralen. Etik är således synonymt med moralfilosofi (Brytting, 2005).

Collste (2010) beskriver moral som att det har en särställning i mänskliga relationer. Vi kan inte utgå från att andra människor som till exempel grannar och vänner har samma filmintresse eller förkärlek för ishockey. Men även om vi inte delar samma intresse kan en god vänskap ändå finnas. Dock är det en helt annan sak om den nämnde grannen eller vännen är likgiltig för vad som är rätt och orätt. Då finns det mer än ett icke delat intresse för film, till exempel, utan också om den mycket viktigare frågan om hur vi ska förhålla oss mot varandra (Collste, 2010).

## 2.3 Etiska synsätt

Collste (2010) tar fram en etisk beslutsmodell i nio steg (figur 1). Modellen kan tillämpas på alla olika typer av etiska beslut och kan hjälpa att lättare se vad som behövs ta hänsyn till.

**Figur 1.** *Beslutsmodell i nio steg.*



*Baserat på Collste (2010, s. 27–28)*

Skulle ett problem struktureras upp på detta sätt finns ett genomtänkt ställningstagande som måste baseras på fakta överväganden, som till exempel konsekvensbedömning, sannolikhetsbedömning och värderingen. Självklart kan inte denna modell användas. Ofta behövs snabba beslut tas och då går det inte att följa hela beslutsmodellen. Dock kan den vara väldigt användbart om det finns tid

till det och att det även fick tid att reflektera över beslutet som fattades (Collste, 2010).

För redovisningskonsulter och revisorer finns det många etiska riktlinjer som både FAR och SRF tagit fram och som medlemmar behöver följa (FAR, 2021; SRF konsulterna, 2021a). De riktlinjerna bör följas så att redovisningskonsulter och revisorer ska kunna utföra sina uppdrag på ett så korrekt sätt så möjligt. Det finns regler om bland annat att redovisningskonsulter ska följa lagar och regler och hur de ska göra om det skulle uppstå någon sorts intressekonflikt hos uppdragen en redovisningskonsult har (Collste, 2010).

Etiken kan brytas upp i tre eller fyra delar. Det första där goda principer är eftersträvat kallas för pliktetik. Vidare finns det dygdetik, med fokus på goda människor, och konsekvensetik, där goda effekter är fokuset och slutligen diskursetik, som inte alla författare tar med eller så bakar de ihop dem med de andra (Brytting, 2005).

### **2.3.1 Pliktetik**

Pliktetik är den mest förekommande etiken som bygger på att det ska finnas regler, principer och eller normer som bestämmer hur personer ska agera. Företagen som har skrivna etiska regler presenteras dem oftast i pliktetisk form, där betoning ofta är på “vi” och “i vårt företag” (Koskinen, 1999). Det är i grunden huvudsakligen en beskrivning av hur personer ska bete sig med en underliggande uppmaning. En redovisningskonsult, såväl som alla andra som arbetar på företag, har en plikt att följa företagets etiska regler (Brytting, 2005).

Collste (2010) berättar om Kants pliktetik som hade ett enormt stor inflytande på den moderna tidens etiska tänkande. En av sakerna som Kant skrev om, var att han påstod att människan handlande både styrs av känslor och av sitt förnuft. Kant lyfte

fram “den moraliska lagen”, en lag som inte styr tillvaron på samma sätt som naturlagar gör. I stället är den moraliskt medvetna människan som skapar och formulerar lagarna. När en handling görs med den moraliska lagen betyder det att följa sina moraliska plikter, där människans handlande styrs ofta av sin egen goda vilja. Kant påstår att den goda viljan är det enda som har ett egenvärde, och allt annat kan användas för goda eller onda syften (Collste, 2010).

### **2.3.2 Dygdetik**

Dygdetik fungerar som ett bra komplement till pliktetiken eftersom den går ytterligare ett steg bakom avsikten. Här hamnar personernas karaktär eller sinnelag i centrum. Hänsyn till avsikten om den var medveten eller omedveten, och själva tanken bakom handling hamnar i centrum. Är det en engångshändelse eller har det hänt upprepade gånger har stor vikt betydelse inom dygdetiken (Koskinen 1999).

Ett exempel är domstolar som tar stor hänsyn till ifall brottslingen som har tidigare brott, eller är helt ostraffad. Ifall en ostraffad person kör på en annan person i en olycka, kan den personens rättegång gå bättre än en tidigare straffad person. Säg att den straffade personen varit dömd för rattfylleri, men ändå var onykter vid tillfället, kommer det troligen spela en väldigt stor roll i rättegången (Koskinen 1999).

För en redovisningskonsult kan dygdetiken spela väldigt stor roll då en redovisningskonsult med en anmärkning i registret kanske har svårare att få ett jobb än en som inte har någon anmärkning alls. Anledningen är samma som i rättsfallet att den med en anmärkning kan ha en stämpel som kan vara väldigt svår att få bort (Koskinen 1999).

### 2.3.3 Konsekvensetik

Konsekvensetik är också ett komplement till pliktetiken som menar på att normer och regler inte alltid kan skapas till alla olika sorters situationer. Konsekvensetiken går ut på att räkna ut de olika konsekvenser som uppstår på en handling när den inträffat. När de olika alternativen har räknats ut, väljs det alternativet som passar bäst in på handlingen (Koskinen, 1999). Koskinen (1999) förklarar att en handling är rätt om, och endast om, den bättre än andra till buds stående handlingsalternativ bidrar till x, där x är det som eftersträvas och vanligtvis det bästa alternativet.

Konsekvensetiken eftersträvar goda effekter, vilket i företagsvärdet blir ofta att maximera avkastning på investerat kapital och långsiktiga framgångar. Ofta är de sakerna som lyfts fram kundnytta (Koskinen, 1999).

## 2.4 Kohlbergs moralutvecklingsteori (olika stadier av utvecklingen)

Lawrence Kohlberg är en stor person inom forskningen kring moralutveckling. 1958 fick han ett genombrott med sin teori om moralutveckling som sedan har successivt vidareutvecklats och nu dominerar moralpedagogisk forskning. I Kohlbergs moralutvecklingsteori hävdade han att individens moralutveckling beskriver en konsekvent utvecklingssekvens i sex olika stadier (Bergling, 1982). Bergling (1982) beskriver Kohlbergs sex stadierna som:

- Stadium 1
  - **Lydnads- och strafforientering** - Människolivets värde är sammanblandat med värdet hos fysiska föremål och baseras på individens sociala status eller fysiska attribut.
- Stadium 2

- **Naiv egoistisk orientering** - Människolivets värde ses instrumentellt som källa till tillfredsställelse av individens eller andras behov.
- Stadium 3
  - **Snäll pojke orientering** - Människolivets värde är baserat på familjemedlemmars och andras inlevelse och känslor för individen.
- Stadium 4
  - **Lag och ordning orientering** - Livet ses som heligt i termer av dess plats i en kategorisk moral eller en religiös ordning av rättigheter och skyldigheter.
- Stadium 5
  - **Inriktning mot legalistisk kontraktsbundenhet** - Livet värderas både i termer av dess relation till samhällets bästa och i termer av en universell mänsklig rättighet
- Stadium 6
  - **Orientering utifrån universella etiska principer** - Tro på människolivets helgd som representerande ett universellt mänskligt värde och respekt för individen.

Kohlberg delade även in de sex olika stadierna i tre nivåer. Den första nivån kallas premoralisk och innehåller stadium 1 och 2. Stadium 3 och 4 är på nästa nivå som kallas för konventionell moral. Sista nivån heter principiell moral som innehåller stadium 5 och 6 (Bergling, 1982).

Den första nivån som var den premoraliska nivån är i grund och botten egocentrisk. Moralbedömningarna görs enbart med avseende på deras egna konsekvenser för personen i fråga. Barn lär sig till exempel att kunna bedöma rätt eller fel så småningom de upplever att en förälder eller lärare ger beröm för något rätt, eller skäller och säger till när något är fel (Bergling, 1982). I det första stadiet blir barnet straffat för att ha gjort fel, för att senare lära sig att det är just fel att göra något dumt

som att dra sitt syskon i håret. Barnet börjar tycka att det är rätt att lyda och lär sig också lyda. Det andra stadiet som handlar om belöningar där barnen kan prova sig fram och söka belöningar, förstår barnen så småningom att ett gott uppförande är oftast allt som behövs (Brytting, 2005).

Andra nivån som var konventionell moral fokuserar på ett socio centriskt perspektiv. I de moraliska bedömningarna finns inte bara konsekvenserna för personen i fråga med, utan alla runt omkring som till exempel familj och vänner (Bergling, 1982). I det tredje stadiet handlar det inte endast om enstaka handlingar som rätt eller fel utan nu är det flera handlingar som kan spela roll. Här är det inte endast barn som är i fokuset, utan även vuxna (Brytting, 2005). Hela snäll pojke orienteringen menar att personen i fråga vill sträva efter att vara snäll och att mena väl med sina handlingar. Att vara snäll innebär att ha goda motiv och att visa omtanke om andra (Bergling, 1982). I nästa stadie som kallas lag och ordningsstadiet är beteendet som individen har lärt sig av vad som förväntas av en god samhällsmedborgare och sedan anpassar sitt eget beteende därefter (Brytting, 2005). Personer ska också visa respekt för auktoritet och bidra på sitt bästa sätt till samhället samt familj och vänner (Bergling, 1982).

Det är inte alla som tar sig förbi den konventionella nivån till det tredje och sista nivån som kallas principiella eller autonoma nivån. Här betraktas något som rätt eller fel, oavsett vem det är som anser att det är rätt eller fel. Den principiella nivån kännetecknas främst av att det är personen i fråga som har valt principer hen vill acceptera att använda som grund för sina egna bedömningar om rätt eller fel. Det är alltså vad individen som anses vara rätt styrd i bedömningar oavsett den sociala eller politiska situationen (Bergling, 1982). I det femte stadiet förstår individen etiken i termer av universella principer och rättigheterna som alla människor har. I det sista och högsta stadiet använder individen sitt rationella förnuft för att motivera sina egna ställningstagande och normer (Brytting, 2005). Här tror även individen på sanningen i universella moraliska principer och känner sig då personligen

bunden till dem. Det sociala perspektivet har i detta stadiet förskjutits till att se på ansvar för medmänniskor och sociala förhållanden utifrån ett abstrakt principiellt perspektiv (Bergling, 1982).

## **2.5 Redovisningskonsultens yrkesetiska koder**

En redovisningskonsult som ska utföra ett uppdrag till en kund ska följa krav i tillämpliga lagar, regler och god redovisningssed. Enligt Reko (2016) ska en redovisningskonsult i sin yrkesmässiga verksamhet skapa en hög kvalitet på redovisningen och rapporteringen samt bidra till ett bra underlag för kundens beslutsfattande. En god redovisningssed, god yrkessed för redovisningstjänster, ska beaktas av en redovisningskonsult. Enligt Reko 110 ska en redovisningstjänst utföras med tydlig ansvarsfördelning, lägre risk i uppdraget och tät kontakt mellan en redovisningskonsult och en klient (Reko, 2016). Reko 120 och 150 ramar in redovisningskonsultens ansvar. Yrkesutövning ska genomföras med omsorg, noggrannhet samt på ett sådant sätt att tillämpliga lagar och regler kan följas. Klientens intresse ska alltid stå i centrum, men redovisningskonsulten förlorar inte sin integritet och yrkesmässiga objektivitet samt åsidosätter inte sina yrkesetiska skyldigheter. Enligt Reko 150 är en redovisningskonsult inte och kan inte göras ansvarig för att förebygga överträdelse av lagar och regler gällande uppdragsgivarens verksamhet. Punkt 6 i Reko 150 beskriver att en redovisningskonsult aldrig ska ta i uppdrag där det kan konstateras eller misstänkas att uppdragsgivaren upprepat och/eller medvetet begått lagöverträdelse (Reko, 2016). Om det finns brister, felaktigheter eller andra typer av manipulationer, då detta ska påpekas till klienten med omedelbar verkan och om felet blir inte åtgärdat, då ska uppdraget avslutas. Enligt Reko 310 ska en redovisningskonsult löpande utvärdera förutsättningar för utförande av sitt uppdrag. Vid beaktande av väsentliga



förändringar ska genomföras omprövning att behålla uppdraget. Uppdraget ska avslutas om väsentliga krav är inte uppfyllda (Reko, 2016).

Reko 450 förklarar att en redovisningskonsult vara särskilt uppmärksamma till de delar av redovisningen där risken för fel är stor (Reko, 2016). För att en redovisningskonsult ska kunna hantera felaktigheter i redovisningen finns det en speciell standard i Reko - Reko 460. Punkt 2 i Reko 460 beskriver felaktigheter som kan förekomma i redovisningen. Den första felaktigheter är en oegentlighet som är resultat av en medveten och avsiktlig handling. Som exempel kan det vara ett förfalskat eller ändrat dokument eller att effekterna av transaktioner medvetet redovisas på ett felaktigt sätt eller tas inte med i redovisningen (Reko, 2016). Den andra felaktigheten är ett fel som inte är avsiktlig, till exempel bokföring av en transaktion på fel konto. Redovisningskonsult ska upplysa uppdragsgivare om företagets självständiga ansvar för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel. Enligt Reko 460 ingår det i redovisningskonsultens uppdrag att verka för att förhindra felaktigheter i redovisningen. För att genomföra detta måste en redovisningskonsult skaffa sig tillräckliga kunskaper om klientens verksamhet samt kunna bedöma rimliga kostnader och intäkter för kundens verksamhet för att kunna agera på vissa missförhållande. Vid uppteckning av felaktigheter ska en redovisningskonsult kommunicera med uppdragsgivaren samt dokumentera information om detta. Dokumentation är nödvändigt för att kunna klargöra sin medverkan (Reko, 2016). Uppdragsgivare har möjligheter att göra rättelse av upptäckta felaktigheter. Om det efter rättelse kvarstår väsentliga avvikelser och felaktigheter, då ska redovisningskonsulten göra omprövning av uppdraget och eventuellt avsluta det med omedelbar verkan.

## 2.6 Agentteori

För att kunna tolka respondenternas resonemang kring samarbete mellan redovisningskonsulten och kunden har agent eller principal-agentteori valts ut. Teorin har möjlighet att ge förståelse kring hur redovisningskonsulten kan agera vid uppdrag som både kan ha en positiv (ökning av lönsamhet) och en negativ (dåligt rykte) påverkan.

Agentteorin utvecklades under 1970-talet och har beskrivits av Jensen och Meckling på följande sätt:

An agency relationship is a contract under which one or more (principals) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision-making authority to the agent. (Jensen & Meckling, 1976, s. 308)

Relationer mellan redovisningskonsult och klient byggs upp genom avtal om uppdrag som omfattar olika redovisningstjänster eller rådgivning (Reko, 2016). Enligt agentteori drivs agenten av egenintresse och kommer därför svika principalen, det vill säga avsluta uppdraget eller kräva på rättelse av felaktiga uppgifterna samt utföra uppdrag för egen vinning. Enligt Alander (2019) kan ett problem uppstå i detta sammanhang. Att relation mellan redovisningskonsult och klient ska vara i balans för att fungera vilket kräver att sådana relationer hanteras på en individuell basis (Alander, 2019). På grund av att agenten är opportunistisk och drivs av egenintresse, kan det enligt Pastoriza och Ariño (2008), leda till ett annat problem i relationer mellan en redovisningskonsult och en uppdragsgivare. Redovisningskonsulten kommer i stort sett prioritera olika uppdrag framför andra uppdrag genom deras rangordning och kommer välja uppdrag som ger störst nytta utifrån egenintresset (Pastoriza & Ariño, 2008). Utifrån detta kommer agenten att följa sitt intresse först i stället för principalens intresse (Pastoriza & Ariño, 2008). Alander (2019) anser att i redovisningskonsultens strävan efter egen

nyttomaximering ligger källan till den etiska aspekten av relationer mellan agent och principal. Enligt Alander (2019) kommer det finnas ett informationsgap i agent-principalens relationer. Redovisningskonsulten kommer alltid ha mer sammankopplad och samlad ekonomisk information kring klientens verksamhet. Det uppstår informationsasymmetri mellan agent och principal (Deegan & Unerman, 2011). Med andra ord kommer principal ofta bli informationsberoende från redovisningskonsulten, eftersom principalen alltid blir i behov av aktuell information som kan ligga i grunden av ekonomiska beslut. Redovisningskonsulten ska enligt Reko (2016) vara löpande uppdaterad kring nya normer, lagar och regler. Det kommer alltid att bli en aktuell informationskälla till principalen. En principal är beroende av en redovisningskonsult tills kostnaderna för redovisningskonsulten blir lägre än nyttan som principalen kan få från redovisningskonsultens tjänster. Det är det första problemet som identifierades av Eisenhardt (1999). Den andra problemet är att principalen och redovisningskonsulten applicerar olika risknivåer i sina beslut. Genom olika åtgärder som baseras på antagna risknivåer kan principalen och agenten stå framför en konfliktsituation, där olika åtgärder ska appliceras (Eisenhardt, 1999). I denna situation kan konflikt mellan principal och agent uppstå.

## **2.7 Institutionell teori**

Den institutionella teorin är ett annan teori som ger möjlighet att tolka hur en organisation förändras, för att likna andra organisationer inom samma bransch. Institutionell teori utvecklades i slutet av 1970-talet inom organisationsteori. Powell och DiMaggio, Meyer och Roman, Zucker utvecklade institutionell teorin (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Deegan och Unerman (2011) observeras organisationer som verkar inom en social ram eller miljö av normer, värderingar och antaganden om vad som utgörs vara lämpligt eller acceptabelt för ekonomiskt beteende. Genom utveckling och anpassningar till andra organisationer, tenderar nybörjarföretag till

förändringar som leder till att de kan likna majoriteten, där alla vill vara homogena (Deegan & Unerman, 2011). Utifrån dessa antagningar kan dras slutsatser att alla redovisningskonsulter med tiden börjar likna varandra, alla följer samma regler, normer, standarder. Det finns en faktor som kan förändras väldigt långsamt och som uppmanar många nya redovisningskonsulter att kanske gå emot institutionell teorins antagande. Det är prissättningen som kan locka nya kunder och som kan urskilja redovisningskonsulter från varandra. Men i långsiktigt perspektiv tenderar alla redovisningskonsulter till högre pris eller till pris som liknande hos andra redovisningskonsulter.

Inom den institutionella teorin finns det två begrepp som är centrala. Det är *isomorfism* och *decoupling* som ska beskrivas vidare (Deegan & Unerman, 2011).

### 2.7.1 Isomorfism

Redovisningsverksamhet är "ramreglerat" enligt Lindberg och Hartwig (2018). Det finns förutbestämda regler (lagar, standarder, god redovisningssed) som alla redovisningskonsulter ska följa. Alla redovisningskonsulter i sig liknar kanske varandra från starten i jämförelse med andra verksamheter och branscher. Redovisningskonsulter anpassar sig också till andra redovisningskonsulter och förväntas genom sådan anpassning att bli homogena eller likna andra konsulter. Processen som beskrivs kallas enligt Deegan och Unerman (2011) isomorfism.

Begreppet isomorfism användes av DiMaggio och Powell under utvecklingen av den institutionella teorin i början av 1980-talet (Deegan & Unerman, 2011). DiMaggio och Powell definierar isomorfismen på följande sätt:

A constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions (Deegan & Unerman, 2011, s. 362).

Likheter bland organisationer nås genom att de använder liknande institutionella praktiska verktyg (Deegan & Unerman, 2011). Bland redovisningskonsulter tenderar det för alla redovisningskonsulter att de ska ha internetsidan och vara tillgängliga på olika sociala medier. Detta gör att redovisningskonsulter liknar varandra samt skapar nya och behåller samma vägar för att hitta kunder.

DiMaggio och Powell beskriver tre olika typer av isomorfism: tvingande isomorfism, mimetisk isomorfism och normativ isomorfism (Deegan & Unerman, 2011).

Den tvingande isomorfismen är resultatet av ett både formellt och informellt tryck från andra organisationer och klienter (Deegan & Unerman, 2011). Organisationer (redovisningskonsulter) känner sig tvingade att genomföra ändringar på grund av påtryckningar som kommer från andra organisationer. Sådana påtryckningar kan kännas som en ny drivkraft, övertygande eller som inbjudningar för att gå med i samverkan (Deegan & Unerman, 2011). Ett exempel av tvingande isomorfism är att en redovisningskonsult driver sin verksamhet i form av enskild firma, men på grund av frågor från kunder och andra redovisningskonsulter byts organisationsformen till ett aktiebolag. Genom detta blir en redovisningskonsult tvingad att genomföra ändringar och driva sin verksamhet i form av ett aktiebolag.

Den andra typen är den mimetiska isomorfismen. Den involverar organisationer som vill efterlikna eller utveckla sina institutionella metoder för att ha konkurrensfördelar bland andra organisationer (Deegan & Unerman, 2011). Genom kopiering eller utveckling av liknande metoder kommer företag att bjuda på liknande tjänster och genom detta blir organisation legitim bland sina kunder och andra organisationer som bjuder på samma tjänster. Redovisningskonsulten utför sina tjänster genom att jobba med olika program, oftast med några samtidigt, för att anpassa sig till kundens behov. När det tillkommer ett nytt program inom bokföring måste en redovisningskonsult utveckla sina kunskaper för att kunna jobba med det

programmet och erbjuda sina kunskaper i form av tjänster med nya programmet till sina kunder. Den här situationen beskriver den mimetiska isomorfismen.

Den tredje typen av isomorfism är normativ isomorfism. Den normativa isomorfismen uppkommer genom påtryckningar från nya gruppnormer eller redan existerande normer som kräver användning av särskilda institutionella metoder för olika situationer (Deegan & Unerman, 2011). Redovisningskonsulten som jobbar med många kunder kan komma till en situation som kräver särskilda kunskaper bland ett visst redovisningsområde som är krävande för en kund. Det kan till exempel vara någon form av frivillig redovisning som kan bli nyttig till kunden och detta kräver extra kunskaper hos redovisningskonsulten. Genom att redovisningskonsulten kan bjuda sådana tjänster, till exempel hållbarhetsrapportering enligt CRI, kan detta leda till att acceptansen och legitimiteten ökar från kundens sida och i framtiden locka nya kunder (Lightstone & Driscoll, 2008).

### 2.7.2 Decoupling

En annan dimension av institutionell teori är *decoupling*. Denna dimension fått mer utveckling av Meyer och Roman som definierar *decoupling* på följande sätt:

Decoupling refers to the situation in which the formal organisation struktur or practice is separate and distinct from actual organisation practice (Deegan & Unerman, 2011).

Det betyder att organisationer använder metoder som har skillnader beroende på hur de används. Offentliggjord praxis och verklig praxis skiljer sig åt från varandra. Det betyder att en organisations ledning tillåter sina medarbetare att använda *decoupling* för att visa blivande kunder visa att organisationen följer standarder och normer, men i verkligheten kan det bli lämpligt att använda särskilda, avvikande

metoder från offentlig presenterade. Begreppet *decoupling* beskriver exakt liknande situationer. Utan hänsyn till att företagsledningen markerar att företaget följer de standarder, normer och regler som krävs, kan det vara en markant skillnad mellan hur företaget presenteras i verkligheten och hur företaget agerar i praktiken (Deegan & Unerman, 2011).

*Decoupling* byggs upp på att organisationsbilden eller uppfattningen inte stämmer överens med verkligheten. Det betyder att konkurrenskraftiga branscher kan ha tecken på *decoupling* för att hitta nya kunder och möjligtvis att bjuda på avvikande lösningar. Redovisningsbranschen kan anses vara en konkurrenskraftig bransch, då enligt SRF konsulterna finns det 6003 medlemmar i organisationen, varav 2767 auktoriserade redovisningskonsulter (SRF, 2021b). På grund av att redovisningskonsultensbranschen är konkurrenskraftig, kan det finnas risk att olika redovisningskonsulter använder *decoupling* för att locka nya kunder.

## 2.8 Undersökningsmodell

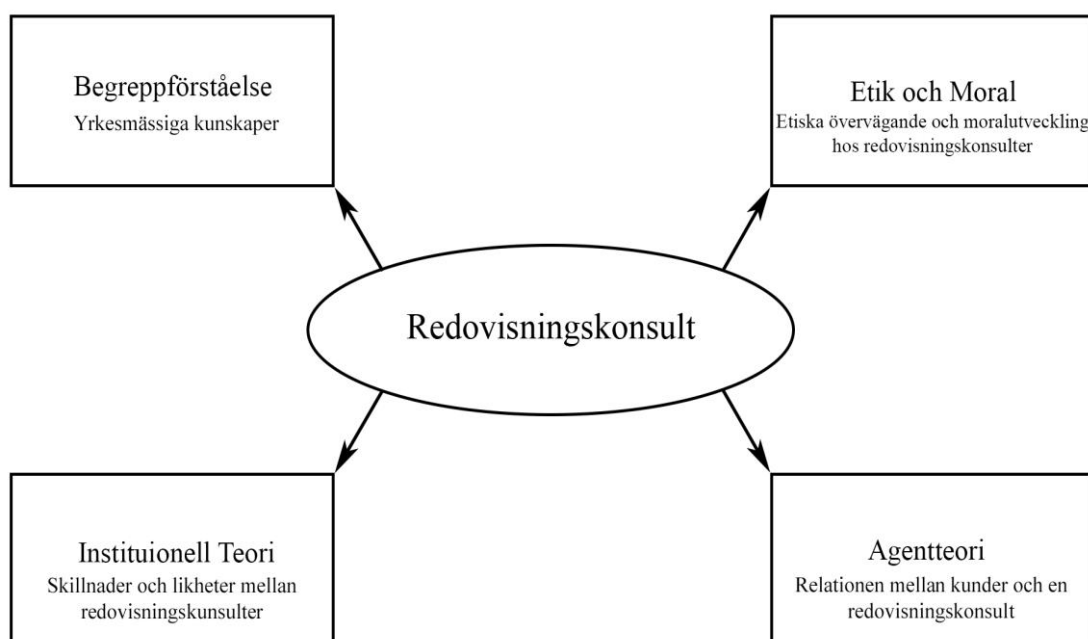
Uppsatsens syfte är att göra en undersökning kring förekomst av bokföringsmanipulationer i redovisningskonsultens arbete samt hur arbetar en redovisningskonsult med försök till eller själva bokföringsmanipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv. Syftet ska uppnås genom att utifrån modellen som ska formis i detta avsnitt, besvara hur en redovisningskonsult kan upptäcka och agera på en bokföringsmanipulation eller försök till den, samt hur en redovisningskonsult kan agera vid sådana manipulationer utifrån lagar och normer utifrån etiskt och moraliskt perspektiv.

I undersökningsmodellen (Figur 2) finns de fyra huvudområdena som användes som grund för hela undersökning. De fyra huvudområdena är begreppsförståelse, etik och moral, agentteori samt institutionell teori. Genom de fyra områdena

skapades en intervjuguide (bilaga 1) som var uppdelad i områdena som finns i undersökningsmodellen (mer detaljerad i 3.6). Undersökningsmodellen användes genom hela analysen av intervjuerna.

Nedan presenteras undersökningsmodellen som är skapade för att få en lättare överblick hur de fyra områdena påverkar en redovisningskonsult och hur de fyra områdena kan påverka en redovisningskonsult i dess arbete.

**Figur 2.** *Undersökningsmodell - kombination av olika teorier.*



Genom att dela upp områdena tydligt i olika områden är det lättare att få en bild över hela uppsatsen och därmed blev det lättare att skapa frågor och funderingar som skulle bli besvarade. Några frågor som "Är det lönt att arbeta med kunder som använder sig av bokföringsmanipulation" och "Hur kan jag som redovisningskonsult lära mig att upptäcka bokföringsmanipulation och förhindra det" kunde formuleras som senare kunde användas i intervjuerna.



### 3. Metod

I detta kapitel kommer den valda forskningsmetod och forskningsstrategi presenteras. Även urvalet av respondenter samt en genomgång av intervjuguiden kommer att beskrivas.

#### 3.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt

Enligt Denscombe (2018) kan forskare använda olika perspektiv, och samtidigt i forskning kan det hittas spår av båda perspektiven. Denna undersökning grundar sig i semi-strukturerade intervjuer av redovisningskonsulter. Undersökningens fokus är att skapa en förståelse för och hur en redovisningskonsult tolkar och agerar på en bokföringsmanipulation eller försök till den. Därför positioneras denna undersökning till tolkningsperspektivet för att genomföra tolkningar av redovisningskonsultens agerande utifrån undersökningen teoretisk referensram. Okunskap eller önskan om egen vinning eller nytta kan leda till att bokföringsmanipulation genomförs. Redovisningskonsulter arbetar med bokföringen och kommer ibland stöta på försök till manipulationer eller själva manipulera för egen vinning med kundens bokföring. Intressant i denna undersökning blir att förstå vilka resonemang har redovisningskonsult för att inte genomföra ett brott, bokföringsbrott samt vilka etiska motiv har redovisningskonsulter i sitt agerande. Undersökningen strävar efter att bidra till en djupare förståelse kring redovisningskonsultens subjektiva resonemang. Utifrån detta har kvalitativa data använts.

Det finns två forskningsparadigm inom företagsekonomiska forskning som i forskning mellan andra samhällsvetenskapliga område (Denscombe, 2018; Bryman & Bell, 2017). Den första kallas för det positivistiska paradigmet och associeras

med kvantitativ forskning. Den andra paradigmen kallas för det interpretivistiska paradigmet som associeras med kvalitativ forskning.

I det positivistiska perspektivet används de naturvetenskapliga principer eller så används den naturvetenskapliga forskningsmodellen för att studera den sociala verkligheten som betraktas och hanteras som fysiska verkligheten (Denscombe, 2018; Bryman & Bell, 2017). I detta perspektiv ligger fokus på siffror, fakta samt olika sorters fenomen som går att mäta och beräkna. Forskning inom det positivistiska perspektivet ska enligt Bryman och Bell (2017) vara värderingsfri, det vill säga att det använder ett objektiva och opartiska betraktelsesätt (Denscombe, 2018).

Det interpretivistiska paradigmet, eller interpretativismen, kallas ibland tolkningsperspektivet (Bryman & Bell, 2017). Tolkningsperspektivet grundar sig på skillnaderna mellan människor i den naturliga, eller sociala, miljön. Därför krävs det att forskare ska fånga den subjektiva innehållet av sociala handlingar (Bryman & Bell, 2017). Enligt Denscombe (2018) är social omgivningen ett komplex, flerskiktat system som kan analyseras på bästa sätt genom en tolkning av detta fenomen. Tolkningsperspektivet har en skeptisk inställning till att nå objektivitet eftersom forskarna är verksamma i samma miljö och kan bli påverkade av egna erfarenheter, kunskaper och identitet inom samma sociala världen, där forskning äger rum (Denscombe, 2018).

## 3.2 Forskningsansats

I början av undersökningsarbete planerades uppsatsen som en undersökning med ett deduktivt tillvägagångssätt. Ett deduktivt tillvägagångssätt innebär att forskare genom hypoteser testar teori mot empiriska data. Teorin och de hypoteserna enligt Bryman och Bell (2017) kommer först och påverkar datainsamlingen. Det kan

förekomma att en del information som insamlades innan hypoteserna utformades också kan påverka undersökningen.

Under genomförande av datainsamling samt litteraturgranskningen kom undersökningen till en punkt där återvändande till teorigranskning blev nödvändig. Enligt Bryman och Bell (2017) kallas detta fenomen för ett induktivt tillvägagångssätt, vilket innebär att teorin blir ett resultat av forskningsinsats. Empiriska data används för att forma en teori. Dock kan ett resultat av en induktiv undersökning inte bli en teori och i stället blir det någon form av generalisering av en fenomenet (Denscombe, 2018; Bryman & Bell, 2017). Tecken på ett induktivt tillvägagångssätt är att det inte är någon utvecklad hypotes som ska besvaras. Syftet med undersökningen var vilka resonemang har redovisningskonsulter kring deras agerande på ett försök till manipulation eller själva manipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv. Det betyder att forskningsfrågan kan bara ha en subjektiv tolkning, utan ett konkret svar. Utifrån detta har undersökningen haft ett abduktivt tillvägagångssätt. Enligt Bryman och Bell (2017) väljs ett abduktivt tillvägagångssätt för att ha möjlighet att välja ut den "bästa" förklaringen mellan olika tolkningar av empiriska data.

Däriigenom har undersökningen till en början tenderat att ha ett deduktivt tillvägagångssätt, men under pågående arbete har det valts mer ett induktivt tillvägagångssätt. Utifrån detta har undersökningen ett abduktivt tillvägagångssätt som kan också betraktas som blandning mellan ett deduktiv och ett induktivt tillvägagångssätt.

### **3.3 Forskningsstrategi**

För att komma fram till en forskningsstrategi behövdes det först göras en pilotstudie för att sedan lägga upp en strategi för hur uppsatsen skulle utföras.

### 3.3.1 Pilotstudie

Enligt Bryman och Bell (2017) är pilotundersökning alltid önskvärt att genomföra i förväg för att testa och kontrollera hur det ska gå för undersökningen. Utifrån undersökningens ämne om bokföringsmanipulationer var det en fråga om undersökningen var genomförbar. Kommer redovisningskonsulter att svara på frågor som rör sig bokföringsmanipulation eller inte? För att förstå om det var genomförbart att undersöka bokföringsmanipulation inom redovisningsbranschen gjordes det en pilotstudie. Urval av redovisningskonsulter har gjorts genom att ställa en fråga till en population om 1200 medlemmar i en grupp på Facebook. Det är en sluten grupp av redovisningskonsulter och andra personer som jobbar med ekonomi. Medlemmarna kan bli antagna till gruppen om företaget eller personer jobbar med ekonomi, det vill säga riktas inte till företag utanför ekonomibranschen. Medlemmarna skall ha SNI kod 69 201 eller 69 202 (Egen, 2020). En av skribenterna av denna undersökning har ett eget företag med SNI kod 69 201 och är ansluten till denna grupp som gav möjlighet att genomföra pilotstudie i sådant format. Genomförandet av pilotstudien visade på att redovisningskonsulter kunde opartiskt och neutralt svara på frågorna inom sluten miljö. Enligt Denscombe (2018) ger pilotstudie också försäkring till att det inte kommer upp några överraskningar vid själva undersökningen och datainsamlingen.

Huvudfrågan som ställdes på forumet var: ”Stöter ni på bokförings manipulationer i ert arbete med kunderna?”. Med korta följdfrågor kom tillräckligt antal kommentarer (totalt 53 stycken) för att dra slutsatsen att undersökningen skulle ha möjlighet att genomföras. Denna slutsats var stöd till att fortsätta arbetet kring uppsatsen. Med det menas att pilotstudien har gett en del säkerhet att under intervjutillfällena finns möjlighet att få svaret på frågor och samla empiri för att genomföra analysen.

Kommentarerna varierade utifrån huvudfråga och följdfrågorna. Citat från två olika redovisningskonsulter bekräftade att redovisningskonsulter stöter på bokföringsmanipulation:

Ja det förekommer då och då, men man kan räkna detta som fel eller missförstånd eller försök till någon form av manipulation. Man (jag) påpekar att det visst blivit lite fel och att de bör ändra på ett eller annat vis som man föreslår, antingen nu eller i framtiden. I övrigt är de själva ansvariga.

Jag skulle dock märka att det är ett återkommande "problem" och deras attityd och tankar kring det går emot god redovisningssed hade jag först läxat upp vederbörande och därefter avslutat mitt uppdrag på stående fot. Några "hoppsan jag visste inte bättre" är helt okej, men inte ett "äsch det gör väl inget återkommande.

Utifrån de svaren drogs slutsatsen att undersökningen skulle bli genomförbar. Under en kort diskussion kom även en del information som har hjälpt till att forma frågor och deras fördelning i intervjuguiden. Det har kommit fram att det finns två kundtyper som kan påverka förekommande av bokföringsmanipulation. Det var "kunder med påse" (kunder som lämnar underlag till redovisningskonsult för bokföring) som och kunder som gör bokföring själva.

Information från kommentarerna har också bidragit till en bättre förståelse samt har gett lite stöd vid utformningen av frågorna till respondenterna. Ordval och diverse uttryck som användes i kommentarerna användes som stöd vid konstruktion av frågor i intervjuguiden (Bilaga 1). Användning av samma ordval och uttryck som redovisningskonsulter använder i sina kommentarer har bidragit att respondenterna kunna förstå frågor lättare på deras "språk".

Pilotstudiens syfte var att undersöka genomförbarhet av planerat studie samt att redovisningskonsulters vilja att prata om bokföringsmanipulationer. Det kan

förekomma en del kritik mot pilotstudie angående urval, tillförlitlighet och acceptans. Enligt Denscombe (2018) bör metoden testas i förväg för att kontrollera och säkra att det skulle fungera i praktiken. Genom att frågan ställdes till hela gruppen och totalt 15 personer kommenterade, så visade pilotstudien att studie hade möjlighet att genomföras.

Pilotstudien hade ett syfte med att svara på en fråga om genomförbarhet av en undersökning kring bokföringsmanipulationer och kommentarerna användes inte som empiri i denna undersökning.

### **3.3.2 Undersökningens strategi**

Denna undersökning har valt att använda sig av en kvalitativ forskningsstrategi. Enligt Denscombe (2018) har sådana studier möjlighet att vara “nära data” för att skapa bättre förståelse och kännedom om data för att senare genomföra analysen. Detta relateras med undersökningens syfte att förstå hur en redovisningskonsult agerar på en redovisningssmanipulation. I detta fall är kvalitativa forskningsstrategin är mer ostrukturerad, detta på grund av det inte finns några fasta gränser och undersökningen styrs samtidigt som den genomförs. Enligt Denscombe (2018) är kvalitativ forskning oftast förknippat med forskarens inblandning genom forskarens bakgrund och värderingar.

## **3.4 Forskningsmetod**

Undersökningens syfte var att analysera förekomst av bokföringsmanipulationer i redovisningskonsultens arbete samt hur arbetar en redovisningskonsult med försök till eller själva bokföringsmanipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv För att samla in empiriska data till undersökningen användes en kvalitativ metod i form av intervju med redovisningskonsulter. Den intervjumetoden har valts ut för att fånga åsikter, uppfattningar, känslor och erfarenheter hos redovisningskonsulter. Enligt Denscombe (2018) är intervjumetod lämpligt vid undersökningar som syftar

på att förstå fenomenet på djupet, i stället för att beskriva fenomenet med några enstaka ord. Intervjuerna har gett möjlighet att fånga respondenternas åsikter, uppfattningar, känslor och erfarenheter till undersökningens problematik genom att svara på frågor som ställdes under intervjun.

För att samla empirin genomfördes tre stycken intervjuer med redovisningskonsulter. Intervju med respondenterna genomfördes genom semistrukturerade intervjuer som har gett möjlighet att utveckla frågor under undersökningens gång. Följdfrågor som kunde ställas till respondenter var ett av de stora argumenten till att använda sig av semistrukturerade intervjuer. Respondenterna kunde genom följdfrågor utveckla sina argument och synpunkter. Intervjuaren var flexibel med valen av följdfrågor och kunde styra samtalet utifrån agenda samt frågor som skulle ställas för att få svaren för alla olika delmoment i intervjun. Vid genomförande av intervjuerna användes en intervjuguide med fördelade specifika ämnesområde och följdfrågor ställdes frivilligt och utifrån omständigheterna samt respondenternas svar. För att fånga etiska övervägandet ställdes en direkt fråga om "Finns det i ditt agerande något etiskt perspektiv?" samt följdfrågor om känslor och personliga relationer till kunder. Under svaret noterades respondenternas reaktion på frågorna, eftersom frågorna om bokföringsmanipulation kan bli känsliga och reaktionen på frågor kunde berätta mer än själva svaret (Denscombe, 2018).

Utifrån detta anses att semistrukturerade intervju vara den mest lämpliga metod för att uppnå undersökningens syfte. Eftersom undersökningens syfte var att förstå förekomst av bokförings-, redovisningsmanipulationer i redovisningskonsultens arbete samt hur arbetar en redovisningskonsult med försök till eller själva bokförings-, redovisningsmanipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv. Den informationen skulle vara detaljerad, djupgående och nyanserad.

Utifrån detta beslutades att personliga intervjuer kunde ge mer djupgående, nyanserat och detaljerad information jämfört med andra metoder av datainsamlingen (Denscombe, 2018). Alla intervjuerna genomfördes som personliga intervjuerna, vilket innebär ett möte mellan en forskare och en respondent (Denscombe, 2018).

Som nämndes tidigare gjordes en av intervjuerna via telefon på grund av corona samt att respondenten befann sig i Göteborg. Enligt Bryman och Bell (2017) finns det flera fördelar med att genomföra en intervju via telefon. Det är billigare och mindre tidskrävande i jämförelse med vanlig intervju. Det kan bli lättare att svara på känsliga frågor på telefon, då intervjuaren inte finns på plats och kan inte titta respondentens i ögonen (Bryman & Bell, 2017). En annan fördel är att respondenten inte påverkas av intervjuarens kroppsspråk och synlig attityd. Det finns såklart nackdelar och en av nackdelarna med intervju via telefon kan vara att intervjuaren har ingen möjlighet att observera respondenternas kroppsspråk på samma sätt som en vid en fysisk intervju. Enligt Bryman och Bell (2017) kan det eventuella kroppsspråket bidra till mer djupgående förståelse av respondentens reaktion på några möjligtvis känsliga frågor. Utebliven observation av kroppsspråklig kommunikation kan leda till missuppfattningar.

De andra två intervjuer skedde på redovisningskonsulternas arbetsplats. Fördel med intervju på plats, ansikte mot ansikte, är att det kan genomföras observation samtidigt som intervju pågår. Observation av kroppsspråkliga kommunikation är viktiga och kan bidra till djupare förståelse inom respondenternas agerande på olika frågor. Under intervju på plats krävs inget digitalt hjälpmedel, som kan till exempel vid intervju via telefon påverka uppfattningen.

En nackdel med intervju på plats är att det är mycket mera tidskrävande och kräver mer resurser (Denscombe, 2018).



Utifrån att datakälla till undersökningen var respondenter, så krävdes att intervjutillfällena blev anpassade till deras behov och önskingar. Under den veckan som intervjuer var inplanerade var det flexibelt för redovisningskonsulter att välja tid samt kommunikationsmedel. Respondenten som var verksam i Göteborgsområdet valde telefonintervju eftersom det var smidigast. De resterande respondenter valde att genomföra intervju på deras arbetsplats vid en bestämd tidpunkt. Tidpunkt och kommunikationsmedel bestämdes fem dagar innan det planerade intervjutillfälle, vilket gav respondenterna tid att förbereda sig för intervjun. Information om ämne presenterades till samtliga respondenterna före själva intervjutillfälle och intervjuguiden skickades två dagar före intervjun. Vid varje intervjutillfälle presenterades undersökningens ämne mer detaljerad med en fördelning på tre teoretiska områden. Efter detta genomfördes själva intervjun på plats respektive via telefon. Under intervjutillfällena presenterades väldigt djupa och detaljerade resonemang av samtliga redovisningskonsulter.

### **3.4.1 Bedömning av empiri**

Trovärdighet, pålitlighet och överförbarhet används för att kunna bedöma och kontrollera empirin i denna kvalitativa undersökning (Denscombe, 2018).

Undersökningens trovärdighet ökar om undersökningens data är i god kvalitet (Denscombe, 2018). För att samla empirin i god kvalitet behövs det att den intervjuade personen är verksam inom den området där undersökningen genomförs. Vilka frågor som ställdes till respondenterna är också viktigt för att öka validiteten. Undersökningen respondenterna har utbildning inom redovisning, erfarenhet och är verksam inom redovisningsbranschen. Frågor om respondenternas utbildning, bakgrund ställdes till respondenterna, som presenteras i tabell 1, vilket ökade validiteten för denna undersökning. Ett annat problem kan vara att det måste tas hänsyn till att respondenterna är ärliga och berättar sanningen. Genom att undersökningens respondenter var anonyma kan enligt Denscombe

(2018) öka möjlighet att respondenternas svar är ärliga. Utifrån information som har fått genom pilotstudien, kunde det konstateras att respondenternas svar var i samma riktning som mottagna svar under pilotstudie. Den insamlade empirin anses som trovärdiga och har gett möjlighet att genomföra en undersökning av hög kvalitet.

Pålitlighet eller tillförlitlighet är begrepp som mer fokuserar på själva forskaren och hur neutralt den insamlade empirin är (Denscombe, 2018). Tolkningen av datan påverkas av forskare som analyserar empirin. Enligt Denscombe (2018) kan tillförlitlighet minskas eftersom forskare är själva subjektiva och kan påverka hela undersökningen genom vilka frågor ställs och hur svaren analyseras. Under genomförande av intervjuer och under analysen av empiri försökte skribenter vara så objektiva som möjligt. Detta kunde ge en möjlighet att en annan person kan tolka samma insamlade empirin på ett liknande sätt. Enligt Denscombe (2018) finns det ett annat sätt som kan öka tillförlitlighet och trovärdighet i undersökningen. Det är respondentvalidering vilket betyder att forskaren återvänder till respondenterna genom att fråga om hen har förstått respondentens svar på ett korrekt sätt. Med andra ord är det ett sätt att kontrollera empirins validitet (Denscombe, 2018). I undersökningen har det använts respondentvalidering genom att ställa frågor om respondenternas svar har uppfattats korrekt. Frågan "Menas det att kunder tänker om egen vinning?" ställdes till en av respondenterna. Ett annat exempel på en fråga som syftar till respondentvalidering är frågan som ställdes till en annan respondent - "Så här menar du att om bokföringen är korrekt. Men sen kan man leka med siffror i själva rapporter?". På sådant sätt användes respondentvalidering som kunde öka tillförlitlighet i undersökningen.

Pålitlighet i empirin kan också påverkas av intervjuareffekten vilket innebär att svaret kan påverkas av uppfattning om intervjuaren hos respondenten. Utifrån deras inställning kan respondenterna ange olika svar samt påverka information som respondenten är villiga att dela med sig och hur ärliga dem är. Eftersom

undersökningens ämne kring bokföringsmanipulation kan det vara känsligt, så fanns det en risk att respondenterna kan inta försvarsställning av vissa frågor (Denscombe, 2018). I detta sammanhang kunde det mottagna svaret under intervju som genomfördes via telefon konstateras som respondenten svarade försiktigt och hade ingen uppfattning om intervjuaren som person. Vid intervju på plats svarade respondenterna med viss försiktighet i början av intervjun och mer öppet till slutet av intervju.

Generalisering är det tredje begreppet som betyder forskningsresultatens externa validitet eller möjlighet att överföra studiens resultat till andra forsknings område (Bryman & Bell, 2017). Enligt Denscombe (2018) finns det ingen enig uppfattning om generaliseringar bland forskare. En del av forskare anser att det inte finns möjlighet till generalisering då kvalitativa forskning är specifika med ett litet urval som gör att forskningen är unik (Denscombe, 2018). Andra forskare påstår att generalisering skulle pågå på annat sätt än vid kvantitativa data (Denscombe, 2018). I detta fall ska det bedömas vilken information som kan tillämpas på konkreta fall. I undersökningen användas teorier övergripande som kan leda till att chanserna att använda teorierna på liknande sätt ökar (Denscombe, 2018). Utifrån detta kan konstateras att undersökningen överförbarhet eller generaliserbarhet ökar. Möjligtvis med ett större urval av respondenterna blir det överförbarhet större i jämförelse med denna studie.

### **3.4.2 Bearbetning av den insamlade empirin**

Bearbetning av den insamlade empirin påbörjades efter de genomförda intervjuerna genom att lyssna några gånger på inspelningen samt transkribera intervjuerna. Enligt Bryman och Bell (2017) är det intressant för undersökningen att fånga vad respondenterna säger och hur de säger det. Vid avlyssning av intervju noterades respondenternas reaktion som framkom genom olika ord och intonation.

En viktig punkt var att analysera den insamlade empirin genom kodning och gruppering av svaren som motsvarar de problemområde i undersökningens modellen (punkt 2.8). Frågor i intervjuguiden (bilaga 1) utformades utifrån undersökningens syfte samt problemområde i modellen. Detta underlättade att jämföra och analysera respondenternas svar så att alla svar på huvudfrågorna har befunnit sig ungefär på samma plats i den transkriberade texten. Jämförelse mellan olika delar av respondenternas svar var grunden till fördelning av den insamlade empirin som presenteras i följande kapitel. Den insamlade empirin fördelades till fyra olika problemområden. Första området var tolkning av begrepp där respondenternas förklaring om begrepp som bokförings-, redovisnings- och resultatmanipulation presenterades. Detta område var viktigt för att utgå från samma förståelse om begreppet som skulle användas vid intervju samt vid analysen av empiri.

Det andra området var etiska övervägandet samt moralutveckling hos redovisningskonsulter. Frågor till denna del var utspridda under hela intervju så att respondenterna inte skulle känna sig otrygga på känsliga frågor kring deras agerande. Detta område fokuserar på Collstes etisk beslutsmodell och Kohlbergs moralutvecklings teori. I undersökningsmodell motsvarar det frågorna “Hur ska en redovisningskonsult agera?” och “Finns det etiskt agerande?”, som skulle kunna finnas hos en redovisningskonsult.

Det tredje området omfattar empiri som var samlad med hjälp av frågor som tillhör agentteorin. Relation mellan kunden (principal) och en redovisningskonsult (agent) besvarades med hjälp av frågor som till exempel “Hos vilken kundkategori påträffas oftast felaktigheter med bokföringsunderlag?”.

Det fjärde och sista området valdes för att samla empiri kring skillnader och likheter som redovisningskonsulter kunde ha i sina relationer till kunder. Detta område är relaterat till institutionella teori och analyserar en redovisningskonsult utifrån en

redovisningsbyrå perspektiv. En redovisningskonsult är en individ, men samtidigt kan hen företräda en organisation som till exempel en redovisningsbyrå. En redovisningskonsult som individ kan även presentera sina kunder framför myndigheter som en byrå till exempelvis att ta ett byråanstånd (SKV, 2021b).

### 3.5 Urval

Urvalet landade på redovisningskonsulter eftersom fokuset i hela uppsatsen är hur redovisningskonsulter upptäcker och agerar på manipulation. Ett beslut togs att intervjua redovisningskonsulter som hade erfarenhet inom branschen. Planen blev att hellre ha intervju med få redovisningskonsulter med en mer ingående och större intervju än ha flera redovisningskonsulter på en mindre intervju. På detta sätt kom det fram mer information och mer specifik information om bokföringsmanipulationer.

Urvalet av respondenterna börjades med att hitta möjliga respondenterna i Kristianstad eller Hässleholm. Genom användning av hitta.se och eniro.se har valdes ett antal redovisningskonsulter ut som kontaktades för att genomföra intervjuer om bokföringsmanipulationer. Tidsramen för genomförandet av intervjuerna satts mellan 1 och 7 maj. Antal redovisningskonsulter som hittades var 59, vilket var 22 för Hässleholm och 37 för Kristianstad på hitta.se och 62 på eniro.se, vilket var 19 för Hässleholm och 43 för Kristianstad. För att skapa kontakt med redovisningskonsulten skickades sammanlagt 12 e-post med förfrågan om möjligheten för att genomföra en intervju. För att öka möjligheten till en intervju kontaktades totalt 24 redovisningskonsult via telefon, där bara 21 svarade. Svaren som kom via e-post var två som svarade att de inte hade någon ledig tid under den angivna datumen. De flesta svaren, totalt 15 stycken, var negativa med hänvisning till att det finns ingen ledig tid till att genomföra en intervju på grund av deklaraionsperioden som inföll samtidigt samt momsrapportering som redovisningskonsulterna höll på med till den 12 maj och överlag en väldigt stressig

period under våren. De resterande svaren, vilket var sex stycken, var mer positiva men det passade inte dem inom den utsatta tidsramen. För dem var det lämpligt att genomföra intervjuer under en period efter 12-14 maj, eftersom momsdeklaration skulle vara inlämnat till SKV då. Eftersom inga respondenter hittades försöktes det hitta möjliga respondenterna via sociala medier - Facebook. Det finns två grupper där det valdes att prova lägga ut ett inlägg för att se ifall det fanns fler som var intresserade. Den gruppen heter Bokföringshjälpen samt Bokföring (tips och trix), där den 30 april lades ett inlägg ut i båda grupperna med syfte att hitta några redovisningskonsulter som kunde ställa upp på en intervju. Det fanns ingen som svarade på någon av inlägget vilket ledde till att ingen respondent hittades via sociala medier. Möjligtvis att undersökningens ämne var ett hinder att redovisningskonsulter inte var redo att prata om. Till sist kontaktade en av skribenterna bekanta redovisningskonsulter med fråga om de kunde ställa upp på intervjuer. Här accepterade tre stycken vilket gjorde att intervjuerna kunde genomföras.

De tre redovisningskonsulterna har tillsammans 29 års erfarenhet som redovisningskonsult. Samtliga redovisningskonsulter har fått fiktiva namn och var informerade att information som de har presenterat skulle användas under fiktiva namn. Sammanfattning av urvalet presenteras i följande tabell.

Den första respondenten, Marta, var en 41 årig kvinna som driver en egen byrå i Göteborgsområde. Hon utbildade sig i Estland och har även läst kurser här i Sverige innan hon började jobba som redovisningskonsult. Den andra respondenten, Henrik, är en 22 årig man, som studerade på yrkeshögskola samt läste ett antal kurser på distans som låg på högskolenivå. Han driver en egen byrå med fyra anställda och samarbetar med andra byråer. Den tredje respondenten heter Mia och är 37 år gammal. Hon utbildade sig i Ukraina och arbetade några år där. I Sverige studerade hon på yrkeshögskolenivå samt läste många olika kurser inom bland annat redovisning och skattesystem.

**Tabell 1** - *Undersökningens respondenter.*

| <b>Namn</b>   | <b>Ålder</b> | <b>Kön</b> | <b>Erfarenhet</b> | <b>Utbildning</b>                  | <b>Arbetsplats</b> | <b>Antal anställda</b> |
|---------------|--------------|------------|-------------------|------------------------------------|--------------------|------------------------|
| <b>Marta</b>  | 41           | Kvinna     | 10                | Universitet, kurser                | Egen byrå          | 1                      |
| <b>Henrik</b> | 22           | Man        | 2                 | Yrkehögskolan, kurser              | Egen byrå          | 4, (3 - deltid)        |
| <b>Mia</b>    | 37           | Kvinna     | 17                | Universitet, yrkehögskolan, kurser | Egen byrå          | 3 (1 - deltid)         |

Hon är auktoriserad redovisningskonsult och fick auktorisation under 2019. Mia driver en egen byrå med tre anställda samt har flera uppdrag som underkonsult till ett flertal redovisningsbyråer i Sverige. Intervju med Mia genomfördes i hennes arbetsrum vid ett bord med många pärmar och papper.

Intervjutiden bestämdes av respondenterna under begränsning att det skulle ske mellan 3 och 7 maj. Intervjuerna med Marta och Henrik genomfördes den 5 maj efter ordinarie arbetstid. Den tredje och sista intervjun med Mia genomfördes den 6 maj också efter ordinarie arbetstid. Den totala tiden för alla tre intervju var 110 min, där intervjuer på plats tog cirka 45 minuter vardera och intervjun via telefon tog cirka 20 min. Båda intervjuerna som skedde på plats börjades med viss försiktighet från respondenternas sida. Mot slutet började dock respondenterna prata mer fritt. Intervju med Marta var inte lika informativt som intervju på plats

eftersom respondenten inte var lika pratsamt och svarade med kortare och enklare meningar, som är möjligtvis orsakades av intervjun skedde via telefon.

### 3.6 Intervjuguide

När en intervjuguide (bilaga 1) skapades var fokuset främst på om respondenterna hade varit med om manipulation och hur de har agerat. För struktur för intervju valdes en semistrukturerad intervju. En semistrukturerad intervju är en typ av intervju där det finns en färdig lista med ämnet som ska behandlas men intervjuaren är samtidigt flexibel och kan komma med följdfrågor som uppstår under intervjun (Denscombe, 2018; Bryman & Bell, 2017). Intervjuguiden är uppdelad i totalt fem olika kategorier där alla olika momenten från undersökningsmodellen tas med.

Intervjuguiden börjar med allmänna frågor för att lära känna respondenten, där frågor om utbildning, ålder, anställning och arbetslivserfarenhet var viktiga i början så en uppfattning om personen kunde skapas. Följande fyra grupper av frågor var relaterat till varje delmoment i undersökningsmodellen.

Först behandlas frågor som handlade om begreppsförståelse kring bokförings-, redovisnings- och resultatmanipulation. De frågorna var viktiga för att skapa förståelse hos båda parterna kring olika begrepp och i fortsättning undvika misstolkningar samt missuppfattningar vid användningen av de olika begreppen.

Det andra undersökningsområdet som presenterades i intervjuguiden med frågor som var relaterat till det etiska perspektivet samt moralutvecklingen hos en redovisningskonsult. Redovisningskonsultens agerande har stått i fokus i de frågorna som rörde detta område.

En redovisningskonsult och en kund har relationer som påverkar båda parterna och möjligtvis är beroende av varandra. Den tredje gruppen av frågor innehöll frågor



som handlade om agentteori med fokus på relationer mellan en redovisningskonsult och kunder.

Den sista gruppen av frågor i intervjuguiden handlade om institutionella perspektivet där skillnader och likheter mellan redovisningskonsulter och deras tjänster har stått i fokus.

Några exempel på frågor som ställdes till respondenterna var “Vad tror du att syftet med manipulation i bokföringen har?” och “Hur skulle du agerat om du upptäcker att det finns ett försök till manipulation?”. Mening med dessa typer av frågor var att få en bättre förståelse för och varför manipulation fungerar ute i verkligheten och hur redovisningskonsulterna kan upptäcka och agera när de väl upptäcker manipulationsförsök. Det fanns även en del frågor om respondenten någon gång har tillåtit eller inte ha agerat som den borde ha gjort när det funnits bokförings- eller redovisningsmanipulation. När intervjuguiden var klar skickades den ut till respondenterna så de fick tid att kunna titta igenom frågorna för att kunna få en bild hur intervjun skulle läggas upp (Bryman & Bell, 2017). Intervjuguiden presenteras i bilaga 1.

### **3.7 Reflektion över undersökningsmetod**

De kvalitativa metodvalen passade bäst in i denna undersökning då det var mer specifik information som inte kan komma från en enkät eller en större undersökning. Det största problemet med en enkät var att även om skulle ha blivit många svar, hade svaren varit ytliga och inte lika djupgående som i en intervju. Där kom valet av intervju av in. Det var det bästa valet för att få tydliga och långt svar som senare kunde användas som ståndpunkt i uppsatsen. Eftersom det kan vara ett känsligt ämne med manipulation kändes det bäst att prata med respondenten ansikte mot ansikte eller via telefon för att lättare kunna komma med följdfrågor samt

funderingar om något skulle vara oklart. Att en av intervjuerna var via telefon blev en nackdel eftersom intervjuaren hade aldrig tidigare genomfört en intervju via telefon.

### **3.8 Etiska aspekter vid undersökningen**

Enligt Denscombe (2018) finns det forskningsetiska koder som ger uppfattning om vilka åtgärder bör vidtas samt vad som måste undvikas vid genomförande av forskningen. Bryman och Bell (2017) anser att anonymitets- och konfidentialitetskraven omfattar etiska och juridiska aspekter. Utifrån forskningsetiska principer förväntas det att forskningen genomförs på ett sätt att deltagarnas intressen skyddas och respondenterna deltar frivilligt i undersökningen samt forskare undviker falska förespeglingar och bedrivs med vetenskaplig integritet (Denscombe, 2018). Vid undersökningen skyddas deltagarnas intresse genom att deltagarna presenteras under fiktiva namn. Respondenternas deltagande i undersökningen var frivillig med villkor att deras deltagande blir anonymt vid undersökningen.

## 4. Empiri

I följande kapitel kommer information i de tre intervjuerna med respondenterna presenteras. Marta, Henrik och Mia har svarat på frågor under intervjuer som ska diskuteras och analyseras i senare delar av undersökningen.

Strukturen i kapitel byggs på att omfatta alla delar i undersökningsmodell som presenterades i 2.8. Den första punkten inleder kapitlet och är grundläggande för hela undersökningen genom att hitta en gemensam förståelse av de olika begreppen som användes genom hela undersökningen. På grund av att det finns många olika begrepp som omfattar manipulationer har det valts i denna undersökning att fokusera på tre begrepp som presenteras i avgränsningen. Detta gjordes för att undvika misstolkningar vid frågor till respondenterna samt för att genomföra analys med vetenskaplig integritet (Denscombe, 2018). Därigenom handlar första punkten om respondenternas tolkning om begrepp som bokförings-, redovisnings-, och resultatmanipulation.

Den andra punkten (4.2) i detta kapitel omfattar Collstes etisk beslutsmodell och Kohlbergs moralutvecklingsteori. Insamlade empirin till punkt 4.2 förklarar hur en skulle redovisningskonsult agera på en bokföringsmanipulation utifrån etisk beslutsmodell, vilket motsvarar frågan om etisk agerande i undersökningsmodell. Det förklaras även om den moralisk utveckling hos en redovisningskonsult, som också kan påverka agerande utifrån antagande att etik och moral uppfattas som synonymer (Nationalencyklopedi, 2021).

Vidare presenteras den insamlade empirin med hänsyn på agentteori som presenteras i undersökningsmodellen. Den insamlade empirin försöker förklara relationen mellan en redovisningskonsult och kunder. Genom frågan som en redovisningskonsult kan ställa till sig själv "Är det lönt att arbeta med en kund som vill genomföra bokföringsmanipulationer?" gjordes ett försök att beskriva grunden till relationen mellan en redovisningskonsult och en kund.

Den sista delen i kapitlet presenteras empirin kring den institutionella teorin. Skillnaderna mellan redovisningskonsulter som oftast bedriver sin egen verksamhet i form av redovisningsbyrå kan också påverka agerandet av bokföringsmanipulation. Institutionella teorin med isomorfism (organisationer - redovisningsbyrå tenderar till att likna varandra) och decoupling (tjänster som kan avvika från de offentliga) ligger i grunden till denna punkt i 4.4. Genom den insamlade empirin förklaras det att en redovisningskonsult som liknar andra redovisningskonsulter har liknande agerande på bokföringsmanipulation. Det kan vara att vissa tjänster hos en redovisningsbyrå kan avvika från de som presenteras offentligt, vilket kan göra att redovisningskonsulten har olika agerande utifrån dessa förutsättningar. Där den insamlade empiri försöker förklara relationen mellan en redovisningskonsult och kunder.

## **4.1 Tolkningen av begreppet**

I avsnittet kommer att presenteras de tre respondenternas svar på hur de tolkar ord som bokföringsmanipulation, redovisningsmanipulation samt resultatmanipulation.

### **4.1.1 Martas begreppstolkning**

Marta beskriver att bokföringsmanipulation och redovisningsmanipulation kan vara något som uppstår under bokföringen och bokslutet med att kunden kanske undanhåller kvitton. Anledningen till bokföringsmanipulation kan vara att kunden ska ta ett lån eller för att kunna betala mindre skatt på årets resultat förklarar hon.

Marta anser att bokföringsmanipulation, redovisningsmanipulation och resultatmanipulation är liknande varandra eftersom det är svårt att prata om den ena utan att nämna den andra och tredje. Skulle bokföringsmanipulation äga rum kommer redovisningen och resultat påverkas till följd av det.

### 4.1.2 Henriks begreppstolkning

Bokföringsmanipulation enligt Henrik är det de transaktioner eller saker som ska inte tillhöra bokföringen. Genom vissa transaktioner kan momsrapporten påverkas. “Man kan leka med siffrorna, moms och så vidare” säger Henrik.

Redovisningsmanipulation enligt Henrik är bredare och handlar om rapporter som redovisas till olika myndigheter. I detta sammanhang kan bokföringen bli helt korrekt och inte innehålla någon form av manipulation men det genomförs manipulation i själva rapporteringen. Resultatmanipulation enligt Henrik kan ske vid bokslutet och beror på olika orsaker. Det kan bli för hög vinst eller för låg vinst. Den vinsten kan påverkas på olika sätt utifrån vad varje kund önskar.

Enligt Henrik är syftet med olika typer av manipulation att “egen vinning eller nytta för sitt företag” som kan komma fram genom att betala mindre skatt och få momsen tillbaka.

### 4.1.3 Mias begreppstolkning

Mia definierar bokföringsmanipulation som transaktioner som saknar lagligt och korrekt underlag. Det kan även bli att underlag är korrekt och lagligt men tillhör inte verksamheten. Mia har angett några exempel som visar att underlaget finns och den kan bli korrekt, men utifrån företagets perspektiv blir det felaktigt och missvisande. Till exempel ett företag som har ingen bil i verksamheten, men kvitto som avser bilreparation eller tankning av bränsle hamnar som bokföringsunderlag. Vid bokföringen av sådana kvitton kan uppstå bokföringsmanipulation på grund av kostnader som avser bilens användning inte tillhör verksamhet. Genom bokföring av missvisande och felaktigt underlag genomförs en bokföringsmanipulation. Genom felaktigheter som bokförs kan detta leda till redovisningsmanipulation. Enligt Mia kopplas redovisningsmanipulation alltid till felaktig bokföring. “Man

kan inte redovisa felaktig momsrapport, om det finns fel i bokföringen. Man måste ändra bokföringen, för att skicka den till SKV” säger Mia. Transaktioner som syftar till att rätta en rapport kan bli rättvisande (omvandlas från felaktiga till korrekta) eller felaktiga, som har syfte att betala mindre skatt. Mia påpekar att kunderna ofta vill minska inbetalningar till Skatteverket. “Småföretagare vill betala så låg skatt som möjligt” säger Mia. Detta är den största anledningen till bokföringsmanipulationer enligt Mia.

Den tredje begreppet resultatmanipulation kan enligt Mia också bli en följd av fel bokföring eller inkorrekt bokföring samt kan uppstå vid olika redovisningsmanipulationer. Det finns många manipulationer som är helt lagliga som minskar resultat. Enligt Mia kallas detta inte manipulation, men används mer med sitt lagliga eller korrekta begrepp periodiseringsfond och räntefördelning.

Syften med lagliga och olagliga manipulationer enligt Mia är att betala mindre skatt. Hon berättar att det finns många kunder som kommer och frågar “Hur kan jag betala mindre skatt?”. Så i slutändan är allt det handlar om skattepengar som betalas till Skatteverket.

## **4.2 Det etiska övervägande och moralutveckling hos redovisningskonsulter**

I följande avsnittet presenteras de tre respondenternas syn på etiska överväganden inom yrket och deras moraliska utveckling som redovisningskonsult.

### **4.2.1 Martas etiska agerande**

Marta tycker det finns etiska överväganden som måste göras om manipulation skulle uppstå. Marta har själv aldrig varit med om eller upptäckt

bokföringsmanipulation eller redovisningsmanipulation. Hon berättar att hon utvecklar sina kunskaper omkring manipulation genom att titta på föreläsningar om manipulation eller på Skatteverkets hemsida. Skulle hon någon gång upptäcka försök till manipulationer kommer hon direkt kontakta kunden och förklara vad som är fel och hur det rättas till. Men om hon märker att det är medveten manipulation och kunden har inte gjort ett misstag, skulle hon avsäga sig uppdraget direkt. Även om Marta själv inte upptäckt fel hos någon kund, har hon varit med när hon tagit över en kund med fel i bokföringen som gjordes i en annan byrå. Hon fick att rätta felen gjorda i bokföringen och sedan förklarade för kunden vad som blivit fel. “Det var inte kunden här som gjort fel utan den förra byrån” förklarar hon avslutades.

#### **4.2.2 Henriks etiska agerande**

Enligt Henrik finns i hans agerande mot manipulationer med bokföringen inga etiska agerande. Han pekar på att han följer lagboken, som anses vara den viktigaste del i relation med kunder och att förhindra bokföringsmanipulationer. Vid övervägande om bokföringen med manipulation följer han sin logik eller regel. Om en kund vill att Henrik skulle bokföra manipulationer, så avslutas uppdraget eftersom en sådan kund är inte välkommen till Henriks byrå. Samtidigt menar han att om en handling följer inte lagboken från hans sida, blir det ett problem med hans ansvar och han kan få större uppmärksamhet från Skatteverket. “Det är inte lönt! Det är inte värt att arbeta med sådant”. Henriks agerande mot bokföringsmanipulationer genom sin egen regel. “Om det finns ett osäkerhet kvitto... Framför dig sitter en domstol. Då ska jag motivera till domstolen: Kan jag ta kvitton?”.

#### **4.2.3 Mias etiska agerande**

Mia tror att det finns etiska agerande på bokföringsmanipulationer. Hon ställer en fråga: “Vad vill kunder?” och svarar utan paus “De vill betala mindre skatt?”.

Genom detta uppvisas att kunder har kortsiktiga tankar och mål. Hon pekar på att kunder vill ha egen vinning, nytta nu och tänker på sig själva och inte samhälle i framtiden. Mia menar att många kunder som kommer till henne har otillräckliga kunskaper inom ekonomi och skatteanvändningen. Hon menar att kunderna har “sin moral på låg nivå” genom att de tänker på egen vinning. Framtiden och samhälle i framtiden behöver skattepengarna nu för att utveckla institutioner och anpassa de till framtida utmaningar. Mia anser att en ansvarsfull och duktig redovisningskonsult måste agera etiskt med kunderna och hjälpa med deras utveckling. “En redovisningskonsult skulle förklara vad skattepengarna innebär! Skatter används för olika ändamål och för kundens pension och försäkring”. Under tiden som hon jobbar som redovisningskonsulten i Sverige har hennes attityd till bokföringsmanipulationer har utvecklats från förbud till förbud med förklaringen. Genom förklaringen menar Mia att det förbättrar kunden i framtiden, hennes egen framtid och samhällets framtid. “Vi måste utveckla våra kunder och utvecklas med de också. Allt handlar inte bara om nytta nu”. Hon förklarar att de flesta företagaren följer lagar och regler och det finns bara en liten riskgrupp som avviker från vanligt förekommande kund. “De absolut flesta företagaren är ju schyssta i grunden och vill följa lagar och regler och sova gott om nätterna”.

### **4.3 Relationer mellan kunder och redovisningskonsult**

Relationer mellan en kund och en redovisningskonsult kan pågå under lång tid eller kort tid. De kan påverkas av olika faktorer. Relationer mellan respondenter och deras kunder presenteras i detta avsnitt.



### 4.3.1 Redovisningskonsult Marta och kunder

Marta har både kunder som behöver hjälp med löpande bokföring regelbundet samt kunder som behöver hjälp med deklarationerna, bokslut där kunden gör sin löpande bokföring själv. Genom att hjälpa båda sortens kunder tar hon hand om många olika sorters företag, stora som små. Marta har aldrig varit med om eller upptäckt att en kund har manipulerat sina resultat eller bokföring, men hon vill alltid vara förberedd för om det någon dag skulle hända. Skulle det hända skulle hon säga upp sig uppdraget, oberoende vilken kund det är. Marta tittar alltid igenom bokföringen och boksluten noga hos alla sina kunder, även de hon har haft som kund i många år.

### 4.3.2 Redovisningskonsult Henrik och kunder

Henrik bygger sina relationer med kunderna utifrån lagen. Inställningar som finns i hans byrå uteslutar att någon form av bokföringsmanipulation kan genomföras. Först skapar han kännedom om en kund och sedan börjar utföra tjänster för kundens skull. Kontroll av bokföring från föregående redovisningsbyrå är ett viktigt element inom kännedom om kunden. Genom sådana åtgärder skapas förutsättningar att nya kunder förstår "spelreglerna" och accepterar de annars får de leta upp en annan redovisningskonsult. Under cirka två års verksamhetstid har Henrik upptäckt "en del manipulation" hos kunder från andra redovisningsbyrå. När Henrik berättade om detta märktes det genom hans reaktion (röst och kroppsspråk) att det var många manipulations fall. Vidare förklarade han att "Man kan tjäna tusenlapp extra i månad, om man bokför så. Om man har 100 kunder, då blir det bra pengar". Han påpekar att en redovisningskonsult som accepterar manipulationer kan inte driva verksamhet under längre tid.

“Om det finns många företagare som lämnar in felaktiga rapporter till Skatteverket... Då dyker en fråga hos Skatteverket: Vad är det för orsak för detta? Då kommer slut till redovisningsbyrå”

Han betonade att han har andra mål “Jag är ung och vill jobba. Det är inte lönt att syssla med sånt!”

Henrik positionerar sig som redovisningsbyrå som kan fyra olika språk det vill säga att han riktar mot kunderna som har annat modersmål än svenska. På grund av detta har han fått en del av kunden från en annan byrå som har lagts ner där det fanns felaktigheter i bokföringen, som var upptäckta av myndigheterna. En del av kunden ville fortsätta på samma sätt som i förra redovisningsbyrå, men Henrik var inte med på det. Han tog inte emot sådana kunder. “Det är inte värt att ta kunder som vill manipulera bokföringen”. Om det uppstår ett val att göra en manipulation eller inte, det finns ingen tvekan att göra rätt - “Jag följer lagen”. Han förklarar att hans inställning till detta är att han föreställer sig inför rätten och måste svara som en kund. “Är det korrekt bokfört eller inte?”.

Henrik har olika sorters kunder. Några kunder gör löpande bokföring själva (kommer till honom till bokslut och deklARATION) och andra kunder kommer för löpande bokföring till Henrik. Hos kunder som gör löpande bokföring själva finns det ibland misstag på grund av okunskap. De felaktigheterna rättas av kunden själv eller av Henrik. Om det förekommer underlag som skulle tillhöra privat användning eller tillhör inte verksamhet, kräver Henrik en bekräftelse att de underlagen tillhör verksamhet. Det finns fall att kunden försöker att lägga ett inkorrekt underlag, då blir underlaget inte bokförd och kunder får en varning att sådana fall inte accepteras. Hos honom har det varit fall att redovisningsuppdrag avslutades på grund av sådana felaktigheter. Henrik känner inte någon beroendeställning till kunder. “Några av mina kunder är mina vänner, men om det ska förekomma någon form av manipulation, avslutas avtalet” säger Henrik och gör slutsats att “Det finns ett lag som ska följas”.

Om det kommer en ny kund kontrollerar Henrik allt underlag även om det finns 200 transaktioner i bokföringen. Han försöker undvika felaktighet eller misstolkningar

i underlaget till bokföringen hos sina kunder. “Det är värt att kontrollera allt. Det är inte värt att göra någon form av manipulation” säger han. Samtidigt säger Henrik att sådan kontroll är kostsam och tidskrävande, men han menar att det är hans ansvar att bokföringsunderlag är korrekt bokförd.

### **4.3.3 Redovisningskonsult Mia och kunder**

Mias kundkrets består av olika kunder från olika branscher från frisörer till internationell e-handel. Vissa kommer en gång om året med bokslut och deklARATION, medan andra kommer varje månad med den löpande bokföringen. Relation mellan Mia och en kund byggs på ett avtal där det tydligt framgår vilken tjänst ska levereras och vilket ansvar hon har framför kunden. Enligt Mia har nya kunder felaktigheter i bokföring från förra byrå, som oftast går att rätta utan att ta kontakt med före detta redovisningskonsult eller byrå. Hon är väldigt noggrant när det gäller nya kunder. Först kollar Mia kundens bokföringsunderlag, sen alla transaktioner och kontoavstämning. Vid uppteckning av fel meddelas kunden om detta samt föreslås en rättning som kan göras av för den gamla byrån, om det är möjligt eller Mia. “Det är kunden avgör vem ska rätta”. Oftast efter överenskommelse med kunden korrigerar hon själv felen och gör anteckning om detta som sedan signeras av kunden. Om kunden vägrar att göra rättningar eller undviker att visa underlaget, accepteras inte företaget som kund i Mias byrå. Mia anser att identifiera och förstå transaktioner och underlagen är viktigt eftersom redovisningskonsultens uppgift är att upptäcka möjliga bokföringsmanipulationer. Under sitt arbete har det uppstått ett fåtal fall, där uppdraget avslutades på grund av missvisande och felaktigt underlag. När sådant fall inträffar då meddelas kunden att underlaget inte passar verksamheten eller avses för privat bruk och kan inte bokföras. Sedan vid upprepade fall bokförs inte missvisande underlaget och “kunden meddelas att det var sista period med mig och hen bör hitta en annan redovisningskonsult”. Enligt Mia kan uppdraget med en sådan kund fortsätta att

gälla endast om kunden lämnar försäkran om att i framtiden ska det ges ett korrekt underlag.

Kunder som gör delvis bokföring själva är en specifik kundgrupp. Mia har två kunder som bokför själva och använder hennes tjänster vid bokslut och deklaration. Hon säger att ibland påträffas fel i deras bokföring som behövs rättas. “Om kunden gör fel så rättar jag och upplyser om vad felet är och hur man gör korrekt så lär de sig och gör korrekt nästa gång” säger hon. Hon påpekar att det finns kunder som även gör bokslutsarbete själva med hjälp av olika digitala lösningar. Hon menar att kunder använder “gratisprogram som ta inte hänsyn till avskrivningar, periodiseringsfond och så vidare”. Samtidigt menar hon att digitala lösningar är viktiga eftersom de underlättar hennes arbete, men påpekar även att användningen av gratisprogram i samband med att användaren saknar ekonomiska kunskaper eller kunskaper i bokföringen kan orsaka problem för redovisningskonsulten och kunden. “Vi måste utveckla våra kunder och utvecklas med de också. Allt handlar inte bara om nytta nu” förklarar Mia.

Mia berättar att kunder med otillräckliga kunskaper finns även där hon bokför kundens underlag. Hon berättar om en kund som blandar privata och företags kvitto. Efter några anmärkningar till kunden om detta så förblev situation oförändrad. Ett exempel var att det fanns privata kvitton bland företagets underlag. För att undvika onödigt arbete i framtiden fakturerade hon sitt arbete även för de privata kvittona. “Kunden frågade varför är det fakturan så stor, och då svarade jag att det är privata kvitto inräknat!”. Efter detta var det inga privata kvitton i underlaget.

#### **4.4 Skillnader och likheter mellan olika redovisningskonsulter.**

I detta kapitel analyseras respondenternas svar på om det finns någon skillnad på deras stil som redovisningskonsult och andras.

#### **4.4.1 Redovisningskonsult Marta**

Marta anser att hennes stil som redovisningskonsult inte är något speciellt. Hon kan inte direkt påvisa att andra redovisningskonsulter gör några avvikande bokföring för sina kunder. Marta följer normer och regler som lagen säger och håller sig uppdaterad om något skulle ändras. Hon läser och lär sig av informationen som finns på Skatteverkets hemsida och ser på olika sorters föreläsningar. Marta försöker alltid utveckla sina kunskaper så hon ska utföra sitt arbete så ett så korrekt sätt så möjligt.

#### **4.4.2 Redovisningskonsult Henrik**

Henrik tror att hans arbetssätt med att förhindra bokföringsmanipulation liknar andra redovisningsbyrå. Han menar att det kan finnas byråer och redovisningskonsulter som för att gynna kunder och sig själva kan tillåta olagliga bokföringsmetoder, genomföra bokföringsmanipulationer. Han har några kunder som hade en redovisningsbyrå där det var tillåtet att bokföra på ett felaktigt sätt. Han påpekar att den byrån fick läggas ner på grund av för många felaktigheter med deras redovisningar till myndigheterna.

Henrik tror att hans utbud av redovisningstjänster är samma som hos andra byrå. När han skapade en egen byrå, eftersom han ville inta en nisch. Nischen riktas mot företagare med utländsk bakgrund som har ett annat modersmål än svenska.

Kunskapsutveckling hos Henrik pågår genom olika kurser från Skatteverket och andra aktörer som bjuder på relevanta kurser.

#### 4.4.3 Redovisningskonsult Mia

Enligt Mia är hennes bokföring ganska lik andras bokföring. Det finns vissa variationer hur olika etiketter används, transaktioner samt vilka konton och underkonto som används. Sedan finns det metoder som kan skilja sig mellan olika redovisningskonsulter på hur ser de på underlag och på önsknings som kunder har. Hon tror att hon tillhör den stora majoriteten som utför en korrekt bokföring och redovisning. Mia anser att om en redovisningskonsult eller en byrå har långsiktiga mål, måste lagar följas och “det finns ingen plats till avvikande beteende”. Hon tror att det finns enstaka byrå som genomför manipulation åt sina kunder. “De finns. Annars varifrån kommer statistiken om bokföringsbrott?”

Redovisningstjänster som bjuds till Mias kunder, anses vara samma som hos andra redovisningskonsulter. Mia tror att utbud inte är viktig utan relation mellan en kund och en redovisningskonsult som avgör hur lång tid uppdrag ska pågå. I detta sammanhang är det viktigt att en redovisningskonsult är ansvarsfullt, alltid svarar på kundens frågor, bjuder på olika alternativ och är snabb i sitt agerande. “Ja, pris spelar en viktig roll, men inte avgörande”. Hon tror att det är de faktorerna som kan påverka relationer mellan en redovisningskonsult och en kund. För att möta kundens behov pågår det kontinuerligt kompetensutveckling inom alla områden som relaterade till bokföring, ekonomi och teknik. “Teknikutveckling pågår ständigt. Allt går mot digital... Bankkonto kopplas till bokföringsprogram. Vi måste följa utvecklingen” berättar Mia. Integration med bank är en ny tendens som i underlättar redovisningskonsultens arbete enligt Mia.

“Integration med banken är en ny möjlighet för att undvika extra arbete, ha bättre arbetsrutiner och undvika manuella fel. Bankkontoutdrag är redan i bokföringsprogrammet. Jag missar inget och kan inte bokföra något extra”.

Mia betonar för att var konkurrenskraftiga måste hon som redovisningskonsult växa i takt med samhällsutvecklingen. “Vi måste växa tillsammans med våra kunder”. Mia pekar på att nu under pandemi är det främst distanskurser som ger inte så mycket, på grund av det finns mycket annat att göra. Hon menar att innan pandemin så träffades många redovisningskonsulter till skatteträff eller någon annan kurs, så “lägger man åt sidan sitt jobb och lär sig nya saker på plats”. Enligt Mia är det att sitta på arbetsplats och lyssna och titta på en föreläsning om “till exempel hållbarhetsrapportering är inte kul”.

## 5. Analys

I följande kapitel presenteras analysen av den insamlade empirin. Först finns analysen om redovisningskonsultens begreppsförståelse som är viktigt i att användandet av korrekt begrepp vid tolkningen av de insamlade svar. Sedan följer ett avsnitt som presenterar analysen kring redovisningskonsultens agerande på bokförings manipulationer utifrån etiska perspektivet samt påverkningen av moralutvecklingen hos en redovisningskonsult. Därefter följer avsnitt med en analys på relationerna mellan en redovisningskonsult och dess kunder. Redovisningskonsultens arbetssätt samt tjänsteutbud kan ha skillnader eller likheter med andra redovisningskonsulter. Analysen av skillnader och likheter mellan olika redovisningskonsulter presenteras i den sista avsnittet i detta kapitel.

### 5.1 Redovisningskonsultens begreppsförståelse

På grund av det finns många olika begrepp som på något sätt kan kopplas till bokföringsmanipulationer förklarade respondenter hur de förstår olika begrepp som är nära kopplade till undersökningens ämne. Respondenterna förklarade hur de förstår olika begrepp, som är viktiga vid undersökningen av manipulationer med bokföringen. Det är bokföringsmanipulation, redovisningsmanipulation och resultatmanipulation.

Samtliga respondenter har förståelse att bokförings-, redovisnings- och resultatmanipulation är olika begrepp och kan kopplas till olika delar av redovisningskonsultens verksamhet. Samtliga respondenter gör uppdelning av olika typer manipulationer på olika sätt. Enligt respondenterna bokföringsmanipulationer är det något som kan uppstå vid bokföringen, eller transaktioner som ska inte tillhöra bokföringen eller är det de transaktioner som saknar lagligt och korrekt underlag. Mia och Henrik anser att vid bokföringen bör det finnas korrekt underlag. Under vissa förutsättningar kan en del av underlaget betraktas som



bokföringsmanipulation på grund av underlaget tillhör inte verksamheten. En redovisningskonsult har i sitt uppdrag att förhindra felaktigheter i bokföringen och redovisningen enligt Reko 460 (Reko, 2016).

## **5.2 Redovisningskonsultens agerande utifrån etiska perspektivet och redovisningskonsultens moralutveckling.**

I detta avsnitt presenteras en analys av den insamlade empirin för att förklara redovisningskonsultens agerande utifrån ett etiskt perspektiv samt moralutvecklingen hos en redovisningskonsult.

### **5.2.1 Förekommande och incitament till bokföringsmanipulation**

Kunder har nästan samma anledningar till olika typer av manipulation enligt respondenterna. Drivkraft till manipulationer hos småföretagare enligt Henrik är “egen vinning” samt att få moms tillbaka eller betala mindre skatt. Det är kunden som gör redovisningsvalet och tar initiativ till olika typer av manipuleringar med bokföring eller med rapporterna (Lindberg & Hartwig, 2018). Marta anser i stället att anledning till manipulationer är att kunder vill ta ett lån och det krävs att företagets rapporter ser bättre ut, än verkligheten. En annan anledning kan bli att betala mindre skatt på årets resultat. Lindberg och Hartwig (2018) bekräftar Martas antagande att siffror och text i rapporterna beskriver vilket val gjorde kunden utifrån företagets syfte. Kunden utifrån sitt syfte gör valet att bokföringsmanipulationer blir genomförda eller inte. Mia har angett att betalningar till Skatteverket är ett det största anledningen till bokföringsmanipulationer. “Småföretagare vill betala så låg skatt som möjligt” säger Mia. Genom redovisningsmanipulationer blir företagets resultat och ställning mindre rättvisande (Lindberg & Hartwig, 2018). Mindre

rättvisande bild av företagets ställning leder oftast till mindre beskattning. Samtliga respondenter har angett att skatter är det största anledningen till bokföringsmanipulation.

Förekommande av bokföringsmanipulation är varierande hos respondenter. Det är svårt att avgöra hur uppriktiga var svaret på frågan om förekommande av bokföringsmanipulationer. Mia och Henrik har påstått att de har träffat bokföringsmanipulationer hos sina kunder, men Martas svar var tydligt att det inte förekommer någon försök till bokföringsmanipulation. Samtidigt under senare delen av intervju Marta har angett att hon har träffat bokföringsmanipulation hos en kund som kom från en annan redovisningskonsult.

### **5.2.2 Redovisningskonsult agerande på bokföringsmanipulation**

Agerande på bokföringsmanipulation hos respondenter är lika i sin helhet, men inställningar samt erfarenhet är varierande. Marta och Mia tror att det finns etiskt agerande vid bokföringsmanipulation. Henrik har i stället påstått att det finns inget etiskt perspektiv på agerande på en bokföringsmanipulation. Utifrån Collstes (2010) en etiskt beslutsmodellen har Henrik redan fattat *beslut* på alla framtida försök till manipulation och inte vill genomföra etiskt beslut på varje enskilt fall av bokföringsmanipulation. Samtidigt kan man betrakta Henriks moralutveckling som att han befinner sig på stadium fyra enligt Kohlbergs moralutvecklingsmodell (Bergling, 1982). Lag och ordning på stadium 4 utifrån Kohlbergs moralutvecklingsmodell styr Henriks agerande på bokföringsmanipulation (Bergling, 1982). Han säger att “Jag följer lagar och regler”. Han sätter lagar som högsta instans som avgör hans agerande. Han förklarar sitt ställningstagande genom en regel som han har för att motverka bokföringsmanipulationer med alla kunder. “Om det finns ett osäkerhet kvitto... Framför dig sitter en domstol. Då ska jag motivera till domstolen: kan jag ta kvitton?”. Henrik är en ung redovisningskonsult

som har träffat en del bokföringsmanipulation hos olika kunder som kom från samma byrå. Han vill inte acceptera den risken och tänker om egen vinning som framstår som långsiktig verksamhet (Pastoriza & Ariño, 2008; Alander, 2019). Henrik menar att om en redovisningsbyrå vill arbeta längre, då ska lagar följas. I Reko 150 framgår att redovisningskonsultens har skyldighet att ska utföra uppdrag enligt tillämpliga lagar, regler samt med beaktande av god redovisningssed (Reko, 2016). Henrik förklarade att han har fått några förslag från olika kunder att bokföra på felaktigt sätt. Hans agerande var utifrån hans regel som leder till att han avslutade uppdraget med sådana kunder. "Man kan tjäna tusenlapp extra i månad, om man bokför så. Om man har 100 kunder, då blir det bra pengar". Sådan verksamhet kan inte existera under lång tid. Henrik menar att det inte tar lång tid (ca 3 år) för att Skatteverket upptäcker att felaktig rapportering genomfördes. Efter detta kommer att redovisningsverksamhet hos den byrå eller konsult avslutas. Henrik accepterar inte risken att genomföra bokförings manipulationer och tänker om långsiktig egenvinning (Eisenhardt, 1999; Alander, 2019). "Det är inte lönt! Det är inte värt att arbeta med sådant". Han anser att det inte är lönt att börja med bokförings- och redovisningsmanipulationer, om en redovisningskonsult har syfte att genomföra långsiktigt redovisningsverksamhet. Mål som har varje enskild redovisningskonsult är avgörande på hans/hennes agerande på bokföringsmanipulation utifrån Henriks förklaring. Det betyder att agent (en redovisningskonsult) avgör hur ska byggas upp relationer med klienter utifrån deras åsikt till bokföringsmanipulation och agentens mål inom verksamheten (Alander, 2019).

Marta och Mia anser att det ska finnas etisk agerande hos en redovisningskonsult för att fatta korrekt individuellt beslut utifrån Collste beslutsmodellen (Collste, 2010). De båda menar att bokföringsmanipulation eller felaktigt underlag kan vara ett misstag eller missuppfattning. Utifrån Collste beslutsmodellen gör Mia och Marta sannolikhetsbedömning för att förstå förutsättningar och konsekvenser av deras bedömningar (Collste, 2010). De tror att kunder behöver en professionell

hjälp för att utveckla kundens kunskaper. Sådant agerande beskriver deras pliktetik (regler och normer) samt dygdetik (är det första gång inträffat) samt bekräftar att deras agerande byggs utifrån etiska inställningar (Collste, 2010). Mia berättade att hon har en kund som i början av deras samarbete har lagt privata och företags kvitton tillsammans. Hon påpekade ett par gånger att det inte är bra att göra på så vis det skapar extra arbete, men kunden hade ingen hänsyn till detta. För att kunden kunna lära sig sorterade Mia kvitton, bokförde de som tillhör verksamhet och arbetet med resterande tiotal kvitto fakturerade hon till kunde som extra arbete (sortering) som vanligt bokföringsarbete. "Kunden frågade varför är det fakturan så stor, och då svarade jag att det är privata kvitto inräknat!". Efter detta var det inga privata kvitton i företagets bokföringsunderlag.

Utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori befinner Mia och Marta sig på stadium 6, där de respekterar varje kund, även de som gör försök till manipulation (Bergling, 1982). Deras inställningar är att hjälpa deras kunder med verksamheten på grund av att samtliga respondenter har ett långsiktigt perspektiv på sin verksamhet. Mia och Marta hjälper kunder med utvecklingen, liksom anser att en kund har ett universellt mänskligt värde utifrån universella etiska principer (Bergling, 1982). Kunder måste respekteras och stödjas för att verksamheten kunna leva. Genom sitt etisk agerande samt att deras moralutveckling är på så hög nivå (stadium sex enligt Kohlberg) skyddar de deras kunder från att de gör fel och kunna få bestraffning (Bergling, 1982). Henrik befinner sig på lägre stadium (stadium fyra enligt Kohlberg) än Mia och Marta (Bergling, 1982). Sådan bedömning gjorts på grund av han är ung och har inte tillräcklig erfarenhet, och tillämpar de regler och normer som finns i lagar (Bergling, 1982). Marta och Mia har mer erfarenhet inom redovisnings som förklarar att de har sin moral på högre nivå, än Henrik. Mia i sitt arbetsliv som redovisningskonsult i Sverige utvecklade sina moraliska ställningstagande från stadium fyra till stadium 6 (Bergling, 1982). Mias agerande på bokföringsmanipulationer ändrades från direkt uppsägning av avtalet med

kunden till att agera med förebyggande insatser. Det betyder att hennes utveckling gick från stadium fyra till stadium sex enligt Kohlbergs moralutvecklingsteori (Bergling, 1982). “Vi måste utveckla våra kunder och utvecklas med de också. Allt handlar inte bara om nytta nu”. Genom förebyggande insatser byggs upp mycket bättre relationer med kunder samt kunder känner sig trygga med en redovisningskonsult som hjälper proaktivt. I detta sammanhang är det viktigt att en redovisningskonsult och en kund inte har beroendeställning. Samtliga respondenter har angett att de inte känner beroendeställning till sina kunder. “Några av mina kunder är mina vänner, men om det ska förekomma någon form av manipulation, avslutas avtalet” säger Henrik. Han menar att en vänskap kan existera mellan en redovisningskonsult och en kund. Vänskapen bör inte påverka redovisningskonsultens uppdrag och genomförandet av bokföringsmanipulationer.

För att nå kundens behov och samtidigt motverka försök till olika sorts manipulationer, behövs att etisk samt moralisk utveckling hos en redovisningskonsult pågår ständigt (Bergling, 1982; Collste, 2010). Det betyder att en redovisningskonsult utvecklar sina kunskaper. Samtliga respondenter har angett att de försöker att utveckla sina kunskaper i mån av tid.

### **5.3 Relationer mellan kunder och en redovisningskonsult**

Relationer mellan en kund och en redovisningskonsult byggs upp på olika sätt. Vissa redovisningskonsulter sätter egen vinning i fokus och tänker kortsiktigt enligt Henrik. Mia och Marta skapar alla förutsättningar för effektivt samarbete och väljer kunder som de vill sälja sina tjänster till. Inställningar som varje enskild kund har spelar avgörande roll för effektivt samarbete för långsiktigt perspektiv. Enligt Reko 410 (Reko, 2016) ska redovisningsverksamhet vara organiserad samt att det ska

finnas alla förutsättningar för en effektivt och kvalitetssäkrat arbete. Detta ligger i grunden för hög kvalitet på redovisningen.

### **5.3.1 Kundkännedom och förståelse av kundens verksamhet**

Försök till bokföringsmanipulation eller bokföringsmanipulation påverkar relationen mellan en kund och redovisningskonsult. Enligt Jensen & Meckling (1976) byggs relationer upp mellan en kund och en redovisningskonsult genom avtal om uppdrag. Enligt Reko 320 (Reko, 2016) ska en redovisningskonsult skapa kännedom om kunden och förståelse av kundens verksamhet för att sluta avtal med en kund. Enligt samtliga respondenter är kännedomen om kunden samt förståelse för kundens verksamhet viktiga förutsättningar för effektivt samarbete. Mia och Henrik tror att referenser från deras nuvarande kunder samt från den förra byrån kan avgöra mycket i uppstarten av relation med kunden. Henrik påpekar att tillräckliga kunskaper om kundens verksamhet kan underlätta att upptäcka fel i kundens papper. Mia påpekar att identifiera och förstå transaktioner och underlagen påverkar redovisningskonsultens förmåga att upptäcka möjliga bokföringsmanipulationer. En process för att känna en ny kund ser olika ut hos olika redovisningskonsulter. Samtliga respondenter har angett att bland deras uppdragsgivare finns olika typer av kunder. Några kunder är kunder som genomför bokföring själva och använder rådgivningstjänster i samband med bokslut och deklaration. Andra kunder anlitar en redovisningskonsult som gör hela spektrumet av rådgivningstjänster från löpande bokföring till bokslutsarbete, deklaration och rapportering till olika myndigheter. Det betyder att kundkretsen spelar en viktig roll i förekommande av bokföringsmanipulation hos redovisningskonsulter.

### **5.3.2 Kunder som gör bokföring själva - en riskgrupp för redovisningskonsult**

Enligt Mia och Henrik finns det en riskgrupp bland kunder som använder tjänster av en redovisningskonsult. En redovisningskonsult bör vara särskilt uppmärksam

till de delar av redovisningen där risken för fel är stor, föreskrivs i Reko 450 (Reko, 2016). Det betyder att en redovisningskonsult ska vara mer noggrann och uppmärksam till vissa kundgrupper. Samtliga respondenter har kunder som gör löpande bokföring själva. Bland de kunderna kan det förekomma försök till manipulationer utifrån olika orsaker: okunskap, oaktsamhet eller uppsåt. Det är kunder som försöker göra redovisningskonsultens arbete själva utan tillräckliga kunskaper. Arbetssätt med sådana kunder är olika hos undersökningens respondenter. Henrik kontrollerar alla transaktioner hos kunder som bokförde själva. Han påpekar att det är kostsam och tidskrävande, men det är redovisningskonsultens ansvar att bokföringsunderlag är korrekt bokförd. Han menar att även om det är 200 transaktioner försöker han att gå igenom alla så att bokföring blir rätt och det finns ingen felaktighet eller misstolkningar. "Det är värt att kontrollera allt. Det är inte värt att göra någon form av manipulation". Möjligheter till manipulationer uppkommer när saknas interna kontroll hos företagare, som kan manipulera med bokföringen utifrån sin otillräckliga erfarenhet, kunskaper eller uppsåtliga (medvetet vilseledande) för att nå egen vinning (Dahlin, 2015; Healy & Wahlen, 1999).

Mia har helt annat arbetssätt till kunder som gör bokföringen på egen hand. Hon sluter avtal där det framgår för vilka tjänster hon har ansvar. Mias arbetssätt utgår från Reko 430 som säger att en redovisningskonsult ska planera arbetet så att uppdraget kan utföras på ett effektivt och ändamålsenligt sätt (Reko, 2016). Det betyder att hon inte ansvarar för bokföring och i stället har ansvar för till exempel bokslut, momsrapportering och deklaration. Enligt Reko 330 har uppdragsavtal ett syfte för att skapa förutsättningar för att parterna ska ha samma syn på vad som ska utföras. Enligt Mias förklaring är det rätt tjänst som ska levereras. Mia påpekar också att i sådana situationer, om det finns felaktigheter i bokföringen som kan dyka upp i bokslutsarbete eller i momsrapporterna, genomförs rättelse av felaktigheterna i bokföringstransaktioner efter kundens godkännande av sådana rättelser. Mia har

berättat att hon har två kunder som bokför själva och hon gör avstämning, kontrollerar transaktioner och ger råd angående olika bokföringstransaktioner. “Om kunden gör fel så rättar jag och upplyser om vad felet är och hur man gör korrekt så lär de sig och gör korrekt nästa gång” säger Mia. Sådan rådgivning gör att kundens kunskaper utvecklas samt att bokföringen genomförs korrekt från början och Mia har en mer lojal kund som är nöjd med sig själv och Mias rådgivning. Utifrån det agentteoretiskt perspektiv tänker redovisningskonsult (agent) om egen vinning, egen risk som kan ta med ett utförande av ett uppdrag med avvikande bokföring.

Kundgruppen som även gör bokslutsarbete med hjälp av olika digitala lösningar är enligt Mia en grupp som kan anses som högriskgrupp för bokföringsmanipulation. Enligt Reko 430 ska det i planeringen av uppdrag ingå identifiering av områden där risken för felaktigheter kan bli upptäckt och påverkar redovisningen. Nu finns det många olika digitala lösningar som bjuder på att göra bokslutsarbete på egen hand. Enligt Mia är problemet med sådana lösningar att de är gratis och de tar inte hänsyn till möjliga manipulationer (till exempel avskrivningar utan tillgångar) samt andra faktorer som påverkar slutresultatet. Problemet med sådana kunder är att de tror att redovisningskonsult kostar mycket för de tjänster som kan tas grattis. Men det finns en nackdel med digitala lösningar. Felaktigheter i bokföringen leder till att rättelse blir dyra samt bokföringsmanipulationer som kan bli upptäckt av myndigheter kan leda till böter.

En redovisningskonsult som agent till en kund väger alltid sina risker samt försöker att minimera konsekvenser från kunder med avvikande bokföring från andra byrå. Det betyder att en redovisningskonsult alltid kommer ha sitt egenintresse på första platsen samt försöka sträva för nyttomaximering utifrån egna etiska inställningar (Pastoriza & Ariño, 2008; Alander, 2019).



### **5.3.3 Kundens kunskapsutveckling - förebyggande till bokföringsmanipulation**

Enligt Mia och Marta finns det förutsättningar att kunder behöver utveckla sina kunskaper inom bokförings- och redovisningshjälp samt rådgivningen som görs av en redovisningskonsult. Samtliga respondenter påpekar att kundens kunskapsutveckling är ett nödvändigt element av en redovisningskonsultens arbete. För att relationen mellan en redovisningskonsult blir effektiva ska en kund och en redovisningskonsult förstå risknivå som de har. Om det finns stora skillnader i riskbedömningar, då ska inte samarbete fortsättas eller startats, annars kan det uppstå en konfliktsituation enligt Eisenhardt (1999).

Enligt Kohlbergs moralutvecklingsteori kan Mias och Martas moralutveckling befinner sig på stadium sex (Bergling, 1982). De orienterar sig på sitt rationella förnuft och motiverar sina egna ställningstagande och normer (Bergling, 1982). Mia vill förbättra och utveckla kundens kunskaper kring bokföring, när ett ord inte hjälper, då kostar det mer än det smakar (fakturan för extra tjänster - sortera privata och företags kvitto). Mia i detta fall använder konsekvensetik där lagstadgade normer och regler existerar inte (Koskinen, 1999). Hon vill en handling ska genomföras av kunden, och hon skapar situation så att kunden kan agera utifrån hennes önskningar.

Samtliga respondenter påstår att bokföringsmanipulationer förekommer hos vissa kunder som byter byrå. Samtliga respondenter har olika arbetssätt för arbete med felaktigheter och manipulationer i bokföring hos kunder från andra byrå. Henrik kräver att föregående byrå rättar felaktigheter i bokföringen, om det är möjligt. Om det är omöjligt, då korrigerar Henrik felaktigheter själv och ber kund om motivering för sådana transaktioner samt kräver dokumentär bekräftelse om godkännandet till korrigeringar. Samtliga respondenter påpekar att ansvaret för den period ligger på kunden samt på den redovisningsbyrå som genomförde bokföring. Redovisningskonsulterna tänker alltid om egenintresse och egen risk (Pastoriza &

Ariño, 2008; Alander, 2019). Enligt Marta och Mia är det felet som uppstår i bokföringen hos kunder från andra byrå oftast är bokföringsfel som utfördes av föregående byrå. Marta gör i detta fall korrigeringar i bokföring och förklarar för kunden om felet. Hon förklarar även varför det har uppstått och vilka konsekvenser det kan ha om ingen korrigering genomförs.

## **5.4 Skillnader och likheter mellan redovisningskonsulter**

Enligt institutionell teorin bör alla organisationer inom samma bransch likna varandra. Inom redovisningsbranschen bör det vara lika. Respondenter till denna undersökning anser att det inte finns mycket skillnader mellan redovisningskonsulter, men de finns. Samtliga respondenter anser att deras arbetssätt med bokföring samt med åtgärder mot bokföringsmanipulation liknar andra redovisningskonsulter och byrå. Regelverket som används vid bokföringen är samma hos alla redovisningskonsulter. Det finns några byråer, redovisningskonsulter som tillåter avvikande bokföring för sina kunder, men som utifrån myndigheternas perspektiv på bokföringsmanipulationer kommer bli upptäckta och leder till att statistiken om bokföringsbrott ökar.

### **5.4.1 Förekommande av isomorfism bland redovisningskonsulter**

Redovisning i sin helhet är verksamhet som är "ramreglerat" enligt Lindberg och Hartwig (2018). Samtliga respondenter betonar att de följer lagar normer och god redovisningssed. Enligt Reko 150 (Reko, 2016) ska en redovisningskonsult utföra uppdraget enligt lagar och regler samt med beaktande av god redovisningssed. Redovisningstjänster ska utföras med integritet och yrkesmässig objektivitet (Reko, 2016). Samtliga respondenter anser att de håller sig uppdaterad kring lagar, regler

och normer. Kunskapsutveckling är viktigt hos redovisningskonsulter. Samtliga respondenter har angett att de utvecklar sina kompetenser inte bara inom bokföring och ekonomi, men även andra relevanta område. Kompetensutveckling sker på en kontinuerlig bas. Marta har nämnt att hon har lyssnat på en föreläsning om manipulation samma dag som intervju genomfördes. Mia har nämnt att kompetensutveckling är ett viktigt behov som en redovisningskonsult har. “Teknikutveckling pågår ständigt. Allt går mot digital... Bankkonto kopplas till bokföringsprogram. Vi måste följa utvecklingen”. Mia anser att för att vara konkurrenskraftiga och kunna växa i takt med samhällsutveckling, behövs kunskapsutveckling hos redovisningskonsulter. “Vi måste växa tillsammans med våra kunder”.

Samtliga respondenter lyfter inte fram att de måste likna andra redovisningskonsulter eller byrå. Samtidigt säger respondenterna att utbud av deras tjänster liknar andra redovisningskonsulter. Det betyder att redovisningskonsulter vill efterlikna eller kopiera sina metoder (tjänster) för att nå konkurrensfördelar. Deegan och Unerman (2011) beskriver detta situation som mimetisk isomorfism. Utifrån respondenternas svar kan det läsas mellan rader att för att vara med teknikutveckling samt att kunder inte går till andra redovisningskonsulter, krävs det att en redovisningskonsult följer samhällsutveckling och liknar andra redovisningskonsulter (Deegan & Unerman, 2011). Utifrån detta kan det komma fram att samtliga respondenter omedvetet vill liknar andra redovisningskonsulter, vill sälja samma tjänster som har andra konsulter (Deegan & Unerman, 2011). Det ger konkurrensfördelar samt lockar nya kunder. Det betyder att en redovisningskonsult är tvingad till förändringar på grund av påtryckningar från sina kunder eller från andra redovisningskonsulter. Den här processen beskriver Deegan och Unerman (2011) som tvingande isomorfism.

När en redovisningskonsult börjar sin verksamhet, då har han/hon en målgrupp som kan ge ett utbud av kunder. Redovisningskonsulten riktar marknadsföring åt den

gruppen, formar sina tjänster för att nå kunder i den här målgruppen på ett bättre sätt. Detta påverkar hur börjar sin karriär (verksamhet) en redovisningskonsult. I början av verksamheten kan en redovisningskonsult avvika från andra redovisningskonsulter eller byrå. Med tiden skillnaderna blir mindre synliga (Deegan & Unerman, 2011). Henrik är en ung redovisningskonsult och driver verksamhet mindre än 2 år och ville inta en nisch för sina redovisningstjänster. Han orienteras till företagare som har inte svenska som modersmål och samtidigt säger Henrik att han har liknande tjänster som hos andra redovisningsbyrå. Genom sitt utbud av liknande tjänster med språkfokus har Henrik konkurrenskraftiga fördelar (Deegan & Unerman, 2011). Mia och Marta har också utländsk bakgrund i början av sin verksamhet orienteras till en nisch. Med tiden kundkretsen ändras och blir mer utspridd samt deras verksamhet liknar andra redovisningskonsulters verksamhet (Deegan & Unerman, 2011). Detta påvisar att med tiden ändras inställning hos en redovisningskonsult och deras verksamhet, kundkrets och tjänsteutbud liknar varandra (Deegan & Unerman, 2011). Förändringar som pågår i inställningar (ändring av nisch kunder) hos redovisningskonsulter väcks av olika orsaker. Påtryckningar från kunder (tvingande isomorfism) eller önskningar (mimetisk isomorfism) att locka kunder som finns till exempel hos andra byrå leder till att sådana förändringar hos redovisningskonsult pågår (Deegan & Unerman, 2011). Mia har angett att ny teknik skapar möjligheter till att locka kunder.

“Integration med banken är en ny möjlighet för att undvika extra arbete, ha bättre arbetsrutiner och undvika manuella fel. Bankkontoutdrag är redan i bokföringsprogrammet. Jag missar inget och kan inte bokföra något extra”.

Det betyder att redovisningsbyrå som använder ny teknik kan locka nya kunder. Utveckla sina kunskaper samt likna redovisningsbyrå som har samma tjänster är bara en utväg att lyckas i sådan konkurrenskraftig marknad som redovisningsbranschen (Deegan & Unerman, 2011).

I redovisningskonsultens verksamhet förekommer situation som kan beskrivas som normativ isomorfism (Deegan & Unerman, 2011). Mia har nämnt att nya krav på redovisningstjänster förekommer från kunder och från olika branschorganisationer. Sådana krav är ett tecken på normativ isomorfism som kan beskrivas som påtryckningar från nya gruppnormer eller befintliga normer som används i större utsträckning (Deegan & Unerman, 2011). Samtliga respondenter har angett att de har olika kunder som ibland kräver visa ovanliga tjänster eller vill forma en rapport enligt nya riktlinjer. Det var inte nämnt att respondenter var direkt påtryckt från något krav eller norm. Möjligtvis genom respondenternas ständiga kunskapsutveckling de känner till alla nya normer och förändringar. Å andra sida är det möjligt att respondenterna har bland sina kunder bara små företagare som inte behöver rapportera kring miljöfrågor, hållbarhetsrapportering osv. Bara Mia har nämnt att hon lyssnar eller tittar på föreläsningar om hållbarhetsrapportering. Möjligtvis är det inte aktuellt just nu på grund av kunder med sådana krav finns inte i respondenternas kundkrets. Normativ isomorfism genomför enkla påtryckningar på redovisningskonsulter på grund av de anser att kunskapsutveckling är viktig i detta sammanhang (Deegan & Unerman, 2011). Kompetensen som kan bli antagna genom utbildning kan leda till att nya kunder kommer som behöver de nya tjänster. Det bevisar att en redovisningskonsult bör pågå ständiga kunskapsutveckling för att bjuda aktuella tjänster till sina kunder.

#### **5.4.2 Offentliga och hemlig redovisningstjänster - decoupling**

Enligt institutionell teori kan i redovisningsverksamhet bli två olika dimensioner av tjänster som bjuds till kunderna. Den första dimension är de tjänster som presenteras offentligt och kan kollas till exempel på redovisningsbyråns hemsida. Den andra dimensionen är de tjänster som inte offentliggörs och som bjuds bara till enstaka kunder (Deegan & Unerman, 2011). När verklig och offentlig praxis skiljer sig åt, då kallas den fenomenet som *decoupling* (Deegan & Unerman, 2011). Den andra dimensionen betyder att tjänster har avvikande karaktär och kan betraktas som

bokföringsmanipulation hos en redovisningskonsult (Deegan & Unerman, 2011). Samtliga respondenter har angett att de har samma utbud av tjänster till alla sina kunder. Enligt Henrik var det några försök när det kunder vill genomföra några transaktioner på ett avvikande sätt. Han menar att genom detta blir det bokförings- och redovisningsmanipulation som han kan godkänna och tjäna extra pengar. Henrik betonade att han har avslutat samarbetet med några företagare på grund av förslag om bokföring på avvikande sätt. Möjligtvis kunder som vill genomföra bokföringsmanipulation väljer nystartade redovisningsbyrå, för att kunna lättare nå sitt mål - egen vinning genom bokföringsmanipulation och samtidigt vinning till en redovisningskonsult (Pastoriza & Ariño, 2008; Eisenhardt, 1999; Alander, 2019). Henrik har angett att om en redovisningskonsult tänker kortsiktigt och syftar på egen vinning, då kan han/hon tillåta avvikande bokföring. Henrik pekade på att han har långsiktiga mål "Jag är ung och vill jobba. Det är inte lönt att syssla med sånt!" Han anser att det finns redovisningsbyrå som håller med decoupling, men det tar inte lång tid att det blir slut för avvikande verksamhet (Deegan & Unerman, 2011).

“Om det finns många företagare som lämnar in felaktiga rapporter till Skatteverket... Då dyker en fråga hos Skatteverket: Vad är det för orsak för detta? Då kommer slut till redovisningsbyrå”

Utifrån detta kan dras slutsats att en redovisningskonsult som vill gynna egna intresse samt gynna företagens intresse kan hålla med *decoupling* (Deegan & Unerman, 2011; Pastoriza & Ariño, 2008; Eisenhardt, 1999; Alander, 2019). Inom redovisningsbranschen finns olika aktörer som med tiden tenderar till att likna varandra, men det finns en grupp redovisningskonsulter och redovisningsbyrå som tillåter avvikande bokföring eller genomför bokförings- och redovisningsmanipulation.

## 6. Slutsats

I följande kapitel dras slutsatser på undersökningens frågeställningar samt knyts till uppsatsens syfte. Därefter presenteras undersökningens begränsningar, undersökningens bidrag och förslag till framtida forskning.

### 6.1 Slutsats

Undersökningens syfte var att undersöka förekomst av bokföringsmanipulationer i redovisningskonsultens arbete samt hur agerar en redovisningskonsult med försök till eller själva bokföringsmanipulation utifrån etiskt och moraliskt perspektiv. För att nå undersökningens syfte formades en frågeställning:

- Hur kan en redovisningskonsult upptäcka en bokföringsmanipulation och agera på en bokföringsmanipulation utifrån ett etiskt perspektiv?

En slutsats som kunde dras av denna studie var att redovisningskonsulter oftast upptäcker försök till bokföringsmanipulationer hos kunder som bokför själva och använder redovisningskonsulters tjänster vid bokslut och deklaration samt hos kunder som kommer från en annan byrå. Redovisningskonsultens etiskt agerande på bokföringsmanipulation skiljer sig mellan olika redovisningskonsulter, där deras erfarenhet kan vara en sak som påverkas. Redovisningskonsultens agerande kan formas utifrån lagar samt sin egen vinning som kan ge en möjlighet att genomföra bokföringsmanipulation för kunderna samt för redovisningskonsulter.

### 6.2 Kritisk reflektion kring studiens resultat

Studiens resultat kan ha påverkats av urvalet av kandidater. Eftersom empirin endast bestod av tre redovisningskonsulter kan resultat blivit för smalt. Hade det

funnits flera intervjuer med redovisningskonsulter hade resultatet troligen sett lite annorlunda ut.

Eftersom intervjuerna blev senare än önskat blev tidsplan lite osynk vilket ledde till att studien påverkades negativ. Den nya tidsramen som fick läggas upp blev lite för kort vilket gjorde att studiens kvalite och resultat kan ha påverkats.

### **6.3 Begränsningar**

Under arbetet med undersökningen har det påträffats begreppsanvändningen som är bred, vilket kan orsaka missuppfattningar och misstolkningar. Genom begränsningar som gjordes i början av undersökningen avgränsades begreppen till tre begrepp, vilket blev bokförings-, redovisnings- och resultatmanipulation. Avgränsningen hjälpte till att undvika missuppfattningar samt dubbla tolkningar.

Bokföringsmanipulationer kopplas oftast till brott som leder att läsare förväntar sig att ämnet handlar om juridik och undersökningen görs inom juridiska ämnet. Vi har valt att avgränsa oss till företagsekonomiska område och undersöka redovisningskonsultens arbete utifrån ett ekonomiskt och etiskt perspektiv.

På grund av rådande pandemi begränsades möjligheter att utföra intervju på plats, vilket hade kunnat ge en bättre förutsättning till förståelse och tydliga svar från respondenterna.

### **6.4 Undersökningens bidrag**

Undersökningen teoretiska och praktiska bidrag är utvecklingen av forskningen kring bokföringsmanipulationer hos redovisningskonsulter. Studien har i någon omfattning ökat förståelse kring agerande hos redovisningskonsulter försök till



bokföringsmanipulation. Det visade sig att en redovisningskonsult agerar oftast utifrån det etiska perspektivet och försöker förbättra sina kunder. Det visade sig också att redovisningskonsultens agerande varierar utifrån erfarenheter, kunskaper och personens moralutveckling.

Undersökningens möjliga samhällliga bidrag är kunskaper om att företagare testar unga och nya redovisningskonsulter för att genomföra bokföringsmanipulationer. Om redovisningskonsulten väljer egen vinning utan hänsyn till risk och långsiktiga mål, skulle bokföringsmanipulationer kunna genomföras.

## 6.5 Förslag till framtida forskning

Denna undersökning riktade in sig på hur redovisningskonsulter agerar på bokföringsmanipulation utifrån ett etiskt perspektiv och hur deras agerande liknar andra redovisningskonsulters agerande. Utifrån insamlade empiriska data visade sig att nystartade redovisningsbyrå får förslag att genomföra bokföringsmanipulationer för konsultens egen vinning. Medan de som arbetar längre tid på marknaden får inte samma sorts förslag om att genomföra manipulation. Förslag till framtida forskning är att genomföra undersökningen med lika många nystartade redovisningsverksamhet som redovisningsverksamhet som funnits under en längre tid på marknaden.

Ett annat tänkbart förslag att genomföra undersökningen som inriktat på skillnader redovisningskonsultens agerande utifrån könsperspektiv. Agerar alla kvinnliga redovisningskonsulter på samma sätt? Har manliga redovisningskonsulter samma etiska resonemang? För att undersökningen enligt förslag kan genomföras behövs jämt antal manliga och kvinnliga respondenter. För den sortens undersökning krävs det ett större behov av mer deltagare. Ett större antal respondenter är tidskrävande för både samlingen av empiri och genomförande av analysen.

## Litteraturförteckning

Alander, G.E. (2019) Innefattar undervisningen i redovisning etik? *Ekonomisk debatt*, 6, 43–54. <https://www.nationalekonomi.se/sites/default/files/2019/10/47-6-gea.pdf>

Balans (2010) Noteringar: Utbrett fusk med kassaregister. *Balans*, 1. [https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/balans/2010/nr-1/balans\\_2010\\_n01\\_a0011/?q=Utbrett%20fusk%20med%20kassaregister](https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/balans/2010/nr-1/balans_2010_n01_a0011/?q=Utbrett%20fusk%20med%20kassaregister)

Barac, Z. A., Vuko, T., Šodan, S. (2017) What can auditors tell us about accounting manipulations? *Managerial Auditing Journal*, 32(8), 788–809. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2017-1534>

Bergling, K. (1982). *Moralutveckling - Bedömning av rätt och orätt från barndom till vuxen ålder*. Liber.

Bjurman, A., & Weihagen, E. (2014) *Hur pålitligt är det redovisade resultatet?* *Balans. Fördjupning*, 3, 17-20.

Bjurman, A., & Weihagen, E. (2014) *How reliable are earnings?: A study about real activities manipulation and accrual-based management in Europe*. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:630890/FULLTEXT01.pdf>

Bryman, A. & Bell, E. (2017) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (3 uppl.). Liber.

Brytting, T. (2005). *Företagsetik* (2 uppl.). Liber AB.

Brå (2020) *Brottsförebyggande rådet. Bedrägerier och ekobrott*. <https://www.bra.se/statistik/statistik-utifran-brottstyper/bedragierier-och-ekobrott.html>

Collste, G. (2010). *Inledning till etiken* (3 uppl.). Studentlitteratur.

Dahlin, E. (2015) *Bokföringsbrott i svenska mikroföretag. Vilka faktorer påverkar brottets svårighetsgrad?* <http://miun.diva-portal.org/smash/get/diva2:815247/FULLTEXT02.pdf>

Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken. För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna.* (3 uppl.). Studentlitteratur.

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

Eisenhardt, K. M. (1999). *Agency Theory: Assessment and Review.* *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74. <https://doi.org/10.2307/258191>

Ekobrottsmyndigheten (2016) *Brottsrubriceringar*  
<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/lag-och-ratt/brottsrubriceringar/>

Eriksson, L.T, Wiederheim-Paul, F. (2014) *Att utreda forska och rapportera.* Liber.

FAR (2021) *Vad gör en redovisningskonsult?* <https://www.far.se/om-far/yrkesroller/redovisningskonsult/>

Gowthorpe, C., & Amat, O. (2005) Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation. *Journal of Business Ethics*, 57, 55–64.  
<https://doi-org.ezproxy.hkr.se/10.1007/s10551-004-3822-5>

Jensen, M. C. & Meckling W.H. (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Healy, P.M., Wahlen J.M. (1999) A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting horizons*, 13 (4), 365–383 <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.156445>

Hultman, J. & Hansson, J. (2019). *Resultatmanipulation*. Högskolan i Gävle.

<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1290941/FULLTEXT01.pdf>

Kahsai, B., Skoog, C. (2005) *Hur och varför ljuger företag. En fallstudie om finansiellt bedrägeri*. [http://su.diva-](http://su.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A195999&dswid=6778)

[portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A195999&dswid=6778](http://su.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A195999&dswid=6778)

Kant, I. (1965). *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Hamburg.

Koskinen, L. (1999). *Etik, ekonomi och företagets själ - Kan hög moral och god ekonomi förenas?* Bokförlaget Prisma.

Lightstone, K. & Driscoll, C. (2008). Disclosing Elements of Disclosure: A Test of Legitimacy Theory and Company Ethics. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 25(1), 7-21. <https://doi-org.ezproxy.hkr.se/10.1002/cjas.50>

Lindberg, P., & Hartwig F. (2018) *Redovisningsmanipulation och kopplingen mellan redovisning och beskattning*.

I Lind, Y. (Red.), *Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering*. (5 uppl., s. 174–195). Iustus.

Marton, J., Sandell, N., Stockenstrand, A.-K. (2016) *Redovisning. Från bokföring till analys* (2 uppl.). Studentlitteratur.

Nationalencyklopedi (2021) *Etik* <https://www-ne-se.ezproxy.hkr.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/etik>

Nguyen, L.A., O'Connell, B., Kend, M., Thi Pham, V.A. and Vesty, G. (2021) The likelihood of widespread accounting manipulation within an emerging economy, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Förhandspublicering online. <https://doi-org.ezproxy.kr.se/10.1108/JAEE-02-2020-0041>

Pastoriza, D. & Ariño M. A. (2008). When agents become stewards: Introducing learning in the stewardship theory. *Humanizing the Firm & Management Profession*, Barcelona: IESE Business School.  
<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1295320>

Reko (2016) *Svensk standard för redovisningstjänster*. Utgåva 2016. Far Akademi, Srf konsulterna.

Remenarić, B., Kenfelja, I. & Mijoč, I. (2018). Creative accounting – Motives, techniques, and possibilities of prevention. *Ekonomski vjesnik*, 31(1).  
<https://doaj.org/article/9fcb780060b649ada4ee74739593719c>

Romby, H. & Lindström, T. (2013). *Etiskt ledarskap och etiska riktlinjer*. Högskolan i Gävle. <http://hig.diva-portal.org/smash/get/diva2:628016/FULLTEXT01.pdf>

Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42, 335–370.  
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.01.002>

Sandahl, C. Falkenström, E., Von Knorring, M. (2010) *Chef med känsla och förnuft – Om professionalism och etik i ledarskapet*. Natur & Kultur.

SCB (2021). Företagsregistret <https://www.scb.se/vara-tjanster/foretagsregistret/>

SKV (2021a). Bokföring – vad kräver lagen?  
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/bokforingochbokslut/bokforingvadkraverlagen.4.18e1b10334ebe8bc80005195.html>

SKV (2021 b) Byråanstånd  
<https://www.skatteverket.se/foretag/inkomstdeklaration/forredovisningsbyraer/byraanstand.4.5c1163881590be297b51a80.html>

SRF Konsulterna (2021a). Redovisningskonsult – ett framtidsyrke.

<https://www.srfkonsult.se/studerande/redovisning/redovisningskonsult-ett-framtidsyrke/>

SRF Konsulterna (2021b). Årsredovisning. [https://www.srfkonsult.se/wp-content/uploads/2020/08/arsredovisning\\_2019-2020.pdf](https://www.srfkonsult.se/wp-content/uploads/2020/08/arsredovisning_2019-2020.pdf)

Tännsjö, T. (2012). *Grundbok i normativ etik*. Upplaga 2. Thales

Verksamt (2020). Bokföring - så funkar det.

<https://www.verksamt.se/starta/forbered-din-start/bokforing>

Voinea, M. M. & Otilia, D. (2014). Manipulation User Behavior through Accounting Information. *Procedia economics and finance*. 15. 886 - 893.

[https://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00552-8](https://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00552-8)

# Bilaga 1

## Intervjuguide

### Presentation av undersökningen

Undersökningen syftar till att undersöka förekomst av redovisnings manipulationer i redovisningskonsultens arbete med små företag samt hur en redovisningskonsult bygger upp sitt arbete vid upptäckt försök eller själva redovisnings manipulation utifrån etiskt perspektiv.

### Allmänna frågor

- Hur gammal är du?
- Vilken utbildning har du fått?
- Har du egen byrå eller du är anställd?
- Hur länge har du arbetat inom redovisning?

### Preliminära frågor kring ämnet

#### Frågor kring begreppsförståelse

- Hur förstår du följande begrepp: redovisningsmanipulation, resultatmanipulation eller bokföringsmanipulation?
- Kan du betrakta ett felaktigt eller missvisande underlag som redovisnings- eller bokförings manipulation?
- Vad tror du att vilket syfte har manipulation med bokföringen?
- Kommer du ihåg när första gång upptäckte bokföringsmanipulation? Kan du beskriva den?
- Hur arbetar du för att upptäcka felaktigheter eller missvisande underlag som kan leda till eventuell manipulation?
- Vilka eventuella källor till felaktigheter i bokföringen kan förekomma? Hade du situationer i ditt arbete när du har bokfört underlag som egentligen kan bli svårt kopplat till företagets verksamhet? Hur väljer du att bokföra

eller avstår från bokföring av sådana transaktioner utifrån etiska perspektiv?  
Är det svårt? Vad påverkar ditt val?

- Vilka eventuella källor till felaktigheter i bokföringen kan förekomma?

### **Frågor utifrån etiskt perspektiv samt moralutveckling hos redovisningskonsulter**

- Hur ska du agera om du upptäcker att det finns ett försök till manipulation?
- Finns i ditt agerande etiska motiv?
- Har din attityd (relation) till felaktigheter i underlaget utvecklats eller ändras under ditt arbete?
- Vad tror du vilken incitamenten har små företagare för att manipulera med sina räkenskaper?
- Tillåter du några manipuleringar som kunder kan göra när de gör löpande bokföring själva? Till exempel bokföring av privata kvitto som liknar verksamhet, eller kvitto som innehåller privat och företags varor? Rättar du “deras bokföring” enligt lagar och normer? (etiska normer?)
- Situation. Du har några felaktigheter i underlaget. Bjuder du kunder olika alternativ hur ska det lösas? Presenterar du vilka konsekvenser du som redovisningskonsult kan få utifrån kundens agerande på ditt förslag?
- Hade du situationer i ditt arbete när du har bokfört underlag som egentligen kan bli svårt kopplat till företagets verksamhet? Valet av att bokföra eller inte sådana transaktioner är det svårt utifrån etiskt perspektiv? Kan valet skilja sig från kund till kund?

### **Frågor baserad på agentteori**

- Är det någon form av manipulation som du har träffat under ditt arbete som redovisningskonsult?



- Vilka kundkategorier har du? Kunder som har löpande uppdrag (bokföring varje månad) eller kunder som kommer bara till deklaration (dvs gör löpande bokföring själv)?
- Hos vilken kundkategori påträffas felaktigheter med bokföringsunderlag?
- Känner du dig i någon situation i någon beroendeställning from din kund?
- Har det hänt att du avslutade ditt uppdrag på grund av felaktigheter i bokföringsunderlaget?

### **Frågor baserad på institutionella teori**

- Tänjer du på reglerna som är lagliga för vissa kunder?
- Kan du säga att andra redovisningskonsulter kan tillåta avvikande bokföring?
- Vad tycker du om att manipulation kan förändra en rättvisande bild av företagets ställnings?
- Om det kommer en ny kund från andra byrå, kan du hitta felaktigheter i deras bokföring?
- Liknar ditt arbetssätt med felaktigheter andra redovisningskonsulter?
- Utvecklar du dina kunskaper för att upptäcka felaktigheter och generella arbetsrutiner och arbetsrelaterade kunskaper?
- Jämför du ditt utbud av tjänster med andra redovisningskonsulter?