

REVISORERS FÖRTROENDE OCH OBEROENDE

-Hur påverkas dessa faktorer av rådgivning?

AUDITOR´S TRUST AND INDEPENDENCE

- How are these factors affected by non-audit services?

Examensarbete inom huvudområdet
företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2019

Viktoria Kemborn
Amanda Persson Wärme

Handledare: Cecilia Gillgren
Examinator: Ann-Christine Mjölnevik

Revisors förtroende och oberoende

Examensrapport inlämnad av Viktoria Kemborn och Amanda Persson Wärme till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2019-05-17

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: Viktoria Kemborn

Signerat: Amanda Persson Wärme

Förord

Det finns många som vi vill tacka för att detta arbete. Först och främst vill vi rikta ett stort tack till Cecilia Gillgren, vår handledare och stöttepelare. Tack för all hjälp och vägledning du har gett oss under studiens arbetsgång.

Vi vill även rikta ett stort tack till de revisorer som tog sig tid att ställa upp på en intervju. Tack vare er tid och kunskap har denna studie blivit genomförbar.

Skövde 2019

Viktoria Kemborn & Amanda Persson Wärme

Sammanfattning

Bakgrund: Revisorsyrket bygger till stor del på förtroende, dels från klienter (bolag) men också från bolagens intressenter till de finansiella rapporterna. Det handlar också om att revisorn ska granska bolagens räkenskaper på ett oberoende sätt, där det till viss del handlar om att ge rådgivning. I takt med att revisorsyrket automatiserats, visar forskning på att rådgivningen börjar ta mer plats. Förtroendet bygger på att revisorn är oberoende, och tidigare forskning pekar på att revisorns utförande av rådgivning påverkar deras oberoendeställning negativt. Det finns även forskning som understryker positiva aspekter med att revisorn utför rådgivning. Med anledning av det finns det en pågående debatt om revisorns dubbla roller som rådgivare och oberoende granskare.

Problemformulering: Hur upplever revisorer att deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att de utför rådgivning?

Syfte: Undersöka revisorers upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning. Anledningen till det är för att få bättre insikt ur revisorernas perspektiv, eftersom flera tidigare studier har varit väldigt kritiska i frågan.

Metod: En kvalitativ undersökningsmetod använts. Datainsamlingen har skett genom semistrukturerade intervjuer med åtta stycken auktoriserade revisorer. Urvalet av de auktoriserade revisorerna var strategiskt då de valdes med anledning av deras specifika befattning.

Resultat och slutsats: Studien visar på att revisorerna upplever att förtroende från intressenter påverkas negativt av att utföra rådgivning, då de ansåg att förtroendet från dem är förenat med en ren revision. Revisorerna upplevde vidare att rådgivningen istället har en positiv inverkan på deras förtroende från klienterna. Anledningen är för att de ansåg att rådgivningen bygger upp en relation till klienten, och därmed också ett förtroende. Gällande revisorns faktiska oberoende, upplevde de inte att den påverkades av att ge rådgivning, då de ansåg sig ha integritet och förmågan att vara professionella. Det synbara oberoendet upplevde de istället påverkades negativt, då de ansåg att utomstående kan få en negativ bild av revisorns oberoende vid utförandet av rådgivning.

Nyckelord: Revisor, Relation, Förtroende, Faktiskt oberoende, Synbart oberoende, Rådgivning

Abstract

Background: The audit profession is largely built on trust, partly from their clients (a company) but also from stakeholders to a company's financial reports. The purpose of the profession is also about to review a company's financial reports in an independent way, where consultation to the client is a small part. Research has shown that the automatization of the profession, has led to an increase in consultation. The trust for the auditor is built on independence, and research has shown that consultation has a negative impact on the independence. There is also research that brings up positive aspects with consultation. On that occasion, there is an ongoing debate about the auditors' two roles as both consultants and independent reviewer.

Questions: How do auditors experience that their trust and independence is affected by execute non-audit services?

Purpose: Examine how auditors experience that their trust and independence is affected by execute non-audit services. The reason to that is to get a better insight from the auditors' perspective, since several earlier researches has been vastly critical in the question.

Method: A qualitative method has been used. The data has been consisted of eight semi-structured interviews with authorized auditor. They were strategically selected to achieve the purpose of the study.

Results and conclusion: The study shows that the auditor's experienced trust from stakeholders is negatively affected by non-audit services, because they thought that the trust from the stakeholders is built on audit that is made independent. Furthermore, the auditors experienced that the non-audit services has a positive impact on the trust from their clients. The reason to that is because of the relationship that they argued that the non-audit services gave, which they meant also led to trust. The auditor's independence in fact, did they not experience it was affected by the non-audit services. They considered themselves to have integrity and the ability to be professional in that situation. The auditors did though experience that the independence in appearance was negatively affected by the non-audit services. They claimed that an outsider could get a negative picture of the auditors' independence, when they execute non-audit services.

Keywords: Auditor, Relationship, Trust, Independence in fact, Independence in appearance, Non-audit services

Innehåll

1. INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMDISKUSSION	7
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	10
1.4 SYFTE	10
2. REFERENS RAM	11
2.1 RELATION MELLAN REVISOR OCH KLIENT	11
2.2 FÖRTROENDE	12
2.2.1 FÖRTROENDE ENLIGT LAGAR & BRANSCHFÖRORDNINGAR	13
2.2.2 PERSONLIGHETSBASERAT- OCH SYSTEMBASERAT FÖRTROENDE	13
2.3 OBEROENDEKRAVET	14
2.4 OBEROENDE OCH FÖRTROENDE	15
2.5 RÅDGIVNING	17
2.5.1 RÅDGIVNING OCH OBEROENDE	17
2.5.2 RÅDGIVNING OCH EGENINTRESSE	18
2.5.3 RÅDGIVNING OCH VÄNSKAPSHOT	19
2.5.4 RÅDGIVNING OCH SJÄLVGRANSKNINGSHOT	20
2.6 ANALYSMODELL	21
3. METOD	24
3.1 METODANSATS	24
3.2 METODVAL	25
3.3 DATAINSAMLING	25
3.4 LITTERATURGENOMGÅNG	27
3.5 ETISKA ÖVERVÄGANDEN	28
3.6 ANALYSMETOD	29
3.7 STUDIENS TROVÄRDIGHET	31
4. EMPIRI	33
4.1 BAKGRUND	33
4.2 RELATION MELLAN REVISOR OCH KLIENT	34
4.3 FÖRTROENDE	35
4.4 OBEROENDE	38
4.5 RÅDGIVNING	41
4.6 SAMMANFATTNING AV EMPIRI	47
5. ANALYS	50
5.1 RELATION MELLAN REVISOR OCH KLIENT	50
5.2 FÖRTROENDE	51
5.3 OBEROENDE	53
5.4 RÅDGIVNING	55
5.5 SAMMANFATTNING AV ANALYS	60
6. SLUTSATSER	62
6.1 SLUTSATS	62
6.2 DISKUSSION	63
6.3 STUDIENS BIDRAG	64
6.4 KRITIK MOT STUDIEN	65
6.5 ETISKA OCH SAMHÄLLELIGA REFLEKTIONER	65
6.6 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	66
LITTERATURFÖRTECKNING	68
BILAGOR	71
BILAGA 1 – INDIVIDUELLA REFLEKTIONER OM EGET LÄRANDE	71
BILAGA 2 – INTERVJUGUIDE	75

1. Inledning

I det första kapitlet presenteras *bakgrund* och *problemdiskussion* som sedan leder vidare fram till studiens *problemformulering* och *syfte*.

1.1 Bakgrund

Under de senaste åren har det skett en stor utveckling inom redovisning och revisionsbranschen. Förändringarna som skett har sin grund i digitaliseringen (Bloch, Lombardi & Vasarhelyi, 2015). Flertalet studier pekar på att i takt med digitaliseringen av revisionsyrket, så har det öppnat upp möjligheter för revisorn att bli mer rådgivningsinriktad. Bloch, Lombardi & Vasarhelyi (2014) hävdar att tack vare att revisionsverktygen inom processen blir mer digitala, så automatiseras också arbetsuppgifter som tidigare varit manuella och tagit mycket tid. Den tiden som då ”blir över” menar de att revisorn kan lägga på rådgivning till kunden.

Analysföretaget Kairos Future gjorde år 2016 en framtidsstudie gällande redovisning- och revisionsbranschen och även de påvisade att revisorns rådgivningsroll har börjat ta en allt större plats inom yrket. Vd:n på Wint gjorde ett uttalande om att 80/20-regeln, som står för 80 procent granskning och 20 procent rådgivning, kommer att vara tvärtom i framtiden. Han menar att det som kommer att prägla allt är kundupplevelsen (Kairos Future, 2016). Tidningen Civilekonomen (2018) lyfter fram att användningen av artificiell intelligens och automatisering i yrket inte är långt borta. På grund av detta ser de också en förändring i revisorns roll som granskare, då den mer kommer gå åt rådgivningshållet i takt med att delar av arbetet automatiseras. Detta styrks av författarna Andersson och Engström, som även de förutspår en utveckling av yrket som i allt större omfattning kommer handla om att ge mer tid till klienten i form av rådgivning (Balans, 2017).

1.2 Problemdiskussion

FAR:s beskrivning av revision lyder: ”*Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.*” (FAR, 2006). För att revisorn ska kunna uppfylla det så finns det regler, lagar och rekommendationer att förhålla sig till. Det mest grundläggande handlar om att revisorn ska vara oberoende, alltså vara opartisk och objektiv samt inneha integritet (Wines, 2011).

Revisorns oberoende kan kategoriseras in i två olika typer av oberoende, ett faktiskt och ett synbart. Det faktiska oberoendet berör revisorns egna uppfattningar och ställningstaganden till ett uppdrag, medan det synbara oberoendet istället berör intressenternas syn på revisorns oberoende (Pott, Mock & Watrin, 2009).

Anledningen till att revisorn ska vara oberoende är för att intressenter till ett bolag och dess finansiella rapporter, ska få en så korrekt och tillförlitlig bild av dess ekonomiska situation som möjligt (FAR, 2006; Reynolds, Deis & Francis, 2004). Om det ekonomiska materialet som revisorn uttalar sig om inte är fritt från revisorns egna inblandning agerar hen illojalt mot intressenterna (Diamant, 2004). Med anledning av det så bygger yrket till stor del på förtroende, från både intressenterna (Pott et al., 2009) och revisorernas klienter (Bennett & Robson, 2005). Ett av ledorden för revisorns förtroende från intressenterna är oberoendet (Artsberg, 2003). Intressenterna måste kunna förlita sig på att revisorernas upprätthåller sitt oberoende och inte agerar utifrån egen vinning.

Samtidigt som revisorn ska vara oberoende mot klienten, så innebär yrket också ett betydelsefullt samspel mellan parterna, det vill säga att det bygger på en relation (Svanström, 2008). Enligt de Ruyter och Wetzels (1999) bygger relationen mellan revisor och klient främst på engagemang och förtroende. Begreppen för en relation har även tagits upp av Grönroos (2015), där också attraktion finns med. Anledningen till att det krävs förtroende är för att klienten lämnar ut konfidentiell information om verksamheten, och klienten behöver därför kunna förlita sig på revisorn (Ruyter & Wetzels, 1999).

I detta arbete kan därför studier kring förtroende anses som betydelsefulla. Mayer, Davis & Schoorman (1995) har beskrivit förtroende som ett risktagande av en part, som baseras på en vilja av den parten att vara sårbar inför den andra parten. Viljan att vara sårbar grundar sig vidare på förväntningar om att den andra parten ska utföra betydelsefulla handlingar åt den första (Mayer et al., 1995). Även Grönroos (2015) har behandlat förtroende-begreppet, där bland annat personlighetsbaserat förtroende samt systembaserat förtroende har belysts. Det personlighetsbaserade förtroendet bygger på en människas vilja att förlita sig på en annan och grundar sig i dess personliga egenskaper, medan det systembaserade bygger på att det kan finnas lagar, regler och kontrakt att förhålla sig till och att det därigenom byggs ett förtroende (Grönroos, 2015).

För att bygga upp ett förtroende menar Bennet och Robson (1999) att rådgivning är en viktig del inom revisionsyrket. Rådgivning började redan under 1900-talet att kombineras med revisionsuppdraget, och en anledning till det var att yrket blev mer konkurrensutsatt. Därför började en utveckling ske hos revisionsbyråerna genom ett utökat tjänsteutbud (Svanström, 2008). Sedan dess har betoningen på kundservice, kundnöjdhet och servicekvalitet blivit allt mer vanligt inom yrket. Begreppen handlar om ett mervärde som klienterna får ut utöver revisionen, vilket är i form av rådgivning (Hellman, 2006). Den typen av rådgivning som ingår i revisionsprocessen kallas revisionsrådgivning och innebär att revisorn har en skyldighet att ge förbättringsråd till klienten om sådant som revisionen omfattar. Det kan vara råd som grundar sig på iakttagelser som revisorn gjort under revisionen (Carrington, 2014). Revisorn får dock inte utföra vilken typ av rådgivning som helst. All rådgivning som inte omfattas av detta är fristående rådgivning, vilket enligt tidigare studier hotar revisorns oberoende i hög grad (Moberg, Valentin & Åkersten, 2014).

En problematik som har diskuterats kring det som nämnts ovan, är var gränsen ska gå mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Det är en väldigt svårdefinierad gräns (Moberg, et al., 2014) och kan med anledning av det vara en utmanande balansgång för revisorn att då både agera oberoende och samtidigt agera rådgivare för att upprätthålla en god relation (Fontaine & Pilote, 2012).

Redan innan digitaliseringens början fanns det ett flertal studier som ifrågasatt revisorns roll som rådgivare. Svanström (2008) menade på att rådgivning som utförs av revisionsbyråer kan leda till att revisorns oberoende blir hotat. Att granskningen utförs med professionalism och på ett oberoende sätt, är det som ger revisionen ett värde och en nytta. Uppfylls inte det kan revisionens brukbarhet ifrågasättas starkt (Svanström, 2008). Reynolds et. al (2004) betonar också värdet av att revisorn ska vara oberoende, samt att oberoendet i hög utsträckning hotas när revisionsbyråerna också ger klienterna rådgivning. I samband med att byråerna utför rådgivningstjänster så medför det en ekonomisk nytta för dem, vilket i sin tur leder till att byråerna blir beroende av klienten rent ekonomiskt sätt. En sådan situation kan ge till följd att revisorn har incitament att gynna klienten och därmed utför revisionen utefter det. I Reynolds et al. studie framgår det att kritiker menar på att de grundläggande oberoendekrav som revisorer har, åsidosätts för att utföra rådgivningsuppdrag som är lönsamma för dem (Reynolds et al., 2004).

Utvecklingen inom revisorsyrket har gjort att företagens efterfrågan på rådgivning i samband med utförandet av revisionen har ökat markant (Svanström, 2008). Det förväntas inte bara att revisorn ska granska, utan också komma med tips och rådgivning till klienten (Jeppesen, 1998). Det kan vidare konstateras att det är många bolag som anlitar revisionsbyråer just för att få redovisningstjänster (Svanström, 2008; Moberg et al., 2014). Den relation som etableras mellan bolag och revisionsbyrån genom uppdraget kan vara en förklaring till det. Enligt Fortaine & Pilote (2011) föredrar klienter att ha en närmare relation med deras revisor, en mer frekvent och kontinuerlig relation som är uppbyggd på samarbete, kommunikation och förtroende. De menar att relationen även i flera fall kan spela en betydligt större roll än revisionen i sig, i den utsträckningen att relationen underlättar och att servicen är tillfredsställande.

Det finns, med bakgrund av de ovan nämnda, en problematik i att rådgivningen kan krocka med revisorns oberoendeställning. På grund av det är det av intresse att undersöka hur revisorerna upplever och hanterar balansgången mellan de två begreppen förtroende och oberoende, i samband med att de utför rådgivning. Studiens frågeställning är med anledning av det:

1.3 Problemformulering

- Hur upplever revisorer att deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att de utför rådgivning?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att beskriva hur rådgivning påverkar faktorerna förtroende och oberoende ur revisorernas perspektiv. Med anledning av att tidigare studier varit väldigt kritiska mot revisorns utförande av rådgivning, finns det intresse att också beakta revisorernas upplevelser. Studien kan komma till nytta för de som berörs av revisorernas handlingar, det vill säga klienter och investerare. Det kan också komma till nytta för att upplysa kritiker och media om revisorernas upplevelser i frågan.

2. Referensram

I följande kapital presenteras studiens referensram. Kapitlet är indelat i ett inledande område; *relation mellan revisor och klient* samt tre huvudområden; *förtroende*, *oberoende* och *rådgivning*.

2.1 Relation mellan revisor och klient

Verksamheter som erbjuder service och tjänster är enligt Grönroos (2015) en bransch där relationer är en nödvändighet. Relationsinriktningen kännetecknas av att det finns en långsiktig affärskontakt mellan två eller fler parter och att tjänsteleverantören har någon form av kunskap om den andra partens processer (Grönroos, 2015; Öhman, Carrington & Johansson, 2013). I relationen mellan revisor och klient är klienten i behov av revisorns kompetens och revisorn är i behov av klienten i form av marknadsandelar (Hanson, Lundberg & Syltevik, 2018) vilket leder till att en relation uppstår (De Ruyter & Wetzels, 1999).

Inom relationsforskningen har begreppen *engagemang*, *attraktion* och *förtroende* varit betydelsefulla. Begreppet *engagemang* handlar om att en av parterna inom en relation känner motivation att göra affärer med den andra i någon utsträckning. Det finns en vilja om att upprätthålla en relation (Grönroos, 2015). Tidigare studier har påvisat att ett känslomässigt engagemang har spelat en viktig roll inom relationen mellan revisor och klient (De Ruyter & Wetzels, 1999). Det andra begreppet inom relationsforskningen, *attraktion*, handlar om att en relation bör omfatta något intressant i både klientens och revisorns ögon (Grönroos, 2015). Vid studier angående relationer mellan revisor och klient betraktas även begreppet *förtroende* som något eftersträvan (Svanström, 2004) och betydelsefullt (Grönroos, 2015). En god relation med ett underliggande förtroende kan vara grunden till ett givande utbyte mellan revisor och klient. Förtroendet kan medföra flera positiva effekter. Det kan öka sammanhållningen, minska konflikter samt förbättra individuella prestationer (Svanström, 2004) I den här studien är förtroendet i relationen i fokus, då syftet är att undersöka revisorernas upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning.

2.2 Förtroende

Som nämnts ovan har begreppet förtroende beskrivits som något eftersträvande och betydelsefullt inom tidigare relationsforskning mellan revisor och klient (Svanström, 2004; Grönroos, 2015). Det behandlas även av Mayer et al., (1995) samt lagar och branschförfordningar.

Mayer et al., (1995) beskriver förtroende som en parts (förtroendegivaren) vilja att vara sårbar inför en annan parts (förtroendetagaren) handlingar. Det är i sin tur baserat på förväntningarna hos den förtroendegivande parten om att den förtroendetagande parten kommer att utföra en handling som är av betydelse för den förtroendegivande, oavsett förmågan att kontrollera och övervaka handlingen (Mayer et al., 1995). I denna studie appliceras den förtroendetagande parten till revisorn, och den förtroendegivande parten till både de intressenter som har ett intresse av ett bolags finansiella rapporter, samt bolaget som revideras, alltså revisorns klienter. Enligt Mayer et al., (1995) bygger förtroendet på risktaganden, och att vara sårbar är en sådan risk då det innebär att något av värde kan gå förlorat för den förtroendegivande parten då det lämnas över till den förtroendetagande parten (Mayer et al., 1995). De intressenter som har ett intresse av ett bolags finansiella rapporter kan anses vara sårbara då de tar en risk när de väljer att förlita sig på att bolaget återger en korrekt och rättvisande bild av sina finansiella ställning och resultat. En vilseledande bild av bolaget kan leda till att intressenterna fattar felaktiga beslut. Det är då revisorns ansvar att rapportera och offentliggöra eventuella felaktigheter. Det måste alltså finnas ett förtroende mellan intressenterna och revisorerna för att det här ska fungera. En revisors klienter kan även de befinna sig i en sårbar situation, då de lämnar över sina räkenskaper till revisorn och förväntar sig att arbetet utförs korrekt. För att närmare beskriva förtroende-begreppet har Mayer et al., (1995) tagit upp de tre egenskaperna *integritet*, *välvilja* och *förmåga*.

Integritet handlar om att den förtroendegivande parten upprätthåller principer som är av värde för den/dem, vilka i sin tur följs och accepteras av den förtroendetagande parten (Mayer et al., 1995). Den förtroendetagande parten är den som innehar integriteten, och att principerna följs visar på personlig integritet, och att de också accepteras visar på moralisk integritet. Båda typerna av integritet är av värde för den förtroendetagande parten för att upprätthålla förtroendet, då det visar på att den förtroendegivande partens intressen tas på allvar (Mayer et al., 1995). I denna studie kan det översättas till att intressenter och klienter

upprätthåller principer, och att revisorer har den integriteten som gör det möjligt för dem att följa och acceptera principerna, för att på så sätt bygga upp ett förtroende. Principerna i denna studie kan handla om att revisorn ska vara oberoende.

Välvilja beskrivs som förtroendetagarens vilja att utföra goda handlingar för den förtroendegivande, utan att blanda in egna intressen. Det handlar också om att den förtroendetagande har någon typ av lojalitet till den förtroendegivande (Mayer et al., 1995). Att revisorn har en vilja att utföra revisionen på ett ändamålsenligt sätt och genom att ha en lojalitet till klienten för att upprätthålla förtroendet, kan det ses som i denna studie.

Förmåga beskrivs som de färdigheter som den förtroendetagande parten besitter för att kunna få inflytande över ett specifikt område hos den andra parten. Ju mer kompetens den förtroendetagande parten har inom området, desto mer förtroende byggs upp för denna av den förtroendegivande parten (Mayer et al., 1995). Det skulle i denna studie kunna ses som att ju mer kompetens och kunskap revisorn har om sin klients verksamhet, desto mer förtroende får klienten för revisorn. Det skulle också kunna handla om att revisorn besitter grundläggande kunskap inom ekonomi och juridik för att kunna utföra en bra revision.

2.2.1 Förtroende enligt lagar & branschförfordningar

Förtroende-begreppet behandlats även i revisorslagen, aktiebolagslagen, inom regler och riktlinjer och kan förklaras utifrån tre ledord: kompetens, tystnadsplikt och oberoende (FAR, 2006; Artsberg, 2003). I denna studie läggs fokus på begreppen kompetens och oberoende, då de är av mer relevans kopplade till studiens syfte och frågeställning, än tystnadsplikt. Anledningen till det är för att vi anser att tystnadsplikt inte är lika tydligt korrelerat med rådgivning som de andra begreppen. För att kvalitetssäkra revisionen, krävs det en viss kompetens hos revisorn samt kunskap om företaget som revideras (Öhman, 2007). Att revisionen utförs opartiskt och med ett objektiva ställningstagande är av betydelse för förtroendet. Att agera oberoende sägs vara grunden för revisorns förhållande till klienterna (FAR, 2004).

2.2.2 Personlighetsbaserat- och systembaserat förtroende

Grönroos (2015) menar att förtroende kan ha olika ursprung, där det kan delas in i personlighetsbaserat samt systembaserat förtroende. *Personlighetsbaserat förtroende* grundas på människans benägenhet att förlita sig på en annan människa. Dess personliga

egenskaper samt att personen betar sig på det sätt som förväntas av den andra, är det som bygger upp förtroendet. Grönroos tar upp ett exempel gällande att om en kund kan förlita sig på det en leverantörs- eller tjänsteföretags representant säger, så uppstår det ett förtroende vilket i sin tur leder till att kunden är beredd att fullfölja affärsrelationen (Grönroos, 2015). I denna studie kan det kopplas till revisors- och klientrelationen, där det kan handla om att klienten förlitar sig på det som revisorn säger, och att det därigenom skapas ett förtroende. Det kan också kopplas samman till de tre faktorer och egenskaper som Mayer et al. (1995) belyser att en revisor bör ha för att upprätthålla ett förtroende; *integritet, välvilja och förmåga*.

Det *systembaserade* förtroendet har istället sitt ursprung i lagar, branschbestämmelser, kontrakt och professionalism (Grönroos, 2015). Förtroendet byggs här på att det finns bland annat lagar och kontrakt att hålla sig till, vilket också kan översättas till revisionsbranschen. I denna studie kan det handla om att revisorn bygger upp ett förtroende hos klienten, genom att hen behöver förhålla sig till lagar om att vara oberoende.

2.3 Oberoendekravet

I Revisorslag 2001:883 fastslås det i 20 § att ”*En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.*”. Wines (2011) beskriver revisorns oberoende som ett ofrånkomligt krav från samhällets intressenter, för att det överhuvudtaget ska kunna finnas en efterfrågan på revisionstjänster. Oberoendet har länge framstått som den största tillgången som en revisor har inom professionen, och Wines beskriver det som förmågan en revisor har att agera med *objektivitet, opartiskhet, integritet* samt från intressekonflikter (Wines, 2011). Självständighet har med anledning av det valts att i denna studie benämnas som *integritet*.

Det har dock ansetts svårt att precisera *vilka* typer av omständigheter och fall som kan rubba revisorns opartiskhet, integritet och objektivitet, och det finns därför ingen lagstiftning på det (Svanström, 2004). Istället används en analysmodell framtagen av FAR, där revisorn inför varje nytt uppdrag ska pröva om det finns omständigheter som kan hota oberoendet. Modellen består av fem konkreta hot mot oberoendet, *egenintresse, självgranskning, vänskap, partsställning, och skrämning*, och om revisorn identifierar sig i

någon av dessa måste hen avsäga sig uppdraget. Anledningen till det är att sådana omständigheter är förtroenderubbande (Moberg, 2006).

Det första hotet i FAR:s analysmodell rör revisorns *egenintresse*, det vill säga om det föreligger något direkt eller indirekt ekonomiskt intresse hos revisorn i det företaget som revideras. En situation där detta kan uppstå är om det finns ett starkt affärsmässigt band mellan revisorn och klienten (Moberg, 2006). *Självgranskningshotet* utgör det andra hotet, som är ett hot mot att revisorn granskar sitt eget arbete. Det kan uppstå då revisorn ger sådana råd till klienten som är utöver revisionsrådgivningen, och som ingår i det arbete som revisorn sedan ska granska och godkänna. Nästa hot mot oberoendet är *vänskapshotet*, som innebär att revisorn inte får ha en nära relation med klienten. Det uppstår i en sådan situation där det finns risk för att det revisorn får en för välvillig inställning till klientens intressen. Vid en rättslig situation, eller ekonomisk angelägenhet, där revisorn har uppträtt som ställningstagare för klienten, uppkommer vidare ett hot som ingår i modellen som kallas för *partställningshotet*. Det sista konkreta hotet är *skrämselfhotet*, det kan uppkomma då revisorn utsätts för situationer som är ägnade att framkalla obehag som till exempel hot eller andra påtryckningar från klienten eller andra aktörer till klienten. Det finns också en generalklausul som säger att om det finns sådana angelägenheter utöver de ovan nämnda, där revisorns oberoende kan betvivlas, så ska även dessa prövas (FAR, hämtad 2019). De tre förstnämnda hoten läggs det fokus på i denna studie, då de kan ses som starkt sammanlänkade med utförandet av rådgivning.

När revisorn prövar sitt oberoende genom FAR:s analysmodell, och ett hot är identifierat, så bedöms därefter styrkan av hotet. Genom att bedöma styrkan kan revisorn fastställa vilka motåtgärder hen behöver ta vid för att uppdraget ska kunna behållas. Det krävs i en sådan situation att revisorn genomför motåtgärder, och uppdraget kan då behållas om hotet mot oberoendet är reducerat eller eliminerat till en acceptabel nivå. Hela denna prövning ska avslutningsvis dokumenteras av revisorn (Svanström, 2004).

2.4 Oberoende och förtroende

Svanström (2008) hänvisar i sin studie till två typer av oberoende, *synbart* och *faktiskt*, som kommer från de internationella och europeiska regelverkens rekommendationer.

Anledningen till att oberoendet är uppdelat i två kategorier är för att det upplevs annorlunda ur olika perspektiv (Dopuch, King & Schwartz, 2004).

Synbart oberoende fokuserar på hur en utomstående omdömesgill person, med kunskap om yrket och omständigheterna kring oberoendesituationer, betraktar oberoendet hos en revisor. Vikten läggs där vid hur revisorns oberoende uppfattas utåt sett av intressenter till ett bolags finansiella rapporter (Svanström, 2008). Eftersom revisionen finns till för intressenterna, är det viktigt för dem att genom medvetenhet om sådant som kan påverka oberoendet, kunna bedöma oberoendet hos revisorn. Den bild av revisorns oberoende som intressenterna får, är också den bedömningsgrund de har för att mäta kvaliteten i revisorns arbete. Till följd av det kan också ett förtroende för revisorn skapas hos intressenterna (Diamant, 2004).

Diamant (2004) beskriver *faktiskt* oberoende som att det istället berör den enskilda revisorn och dess psykologiska tillstånd gällande sådant som kan influera det yrkesmässiga omdömet. Med andra ord innebär det revisorns egen attityd till sitt uppdrag, där revisorns moral ska vara opåverkad. Bedömningen av det faktiska oberoendet utgörs därmed av revisorns egen syn på sin inställning till uppdraget, samt förmågan att utföra det på ett godtagbart sätt (Diamant, 2004). Det är en handlingsnorm och gäller främst när revisorn planerar och utför revisionen (Dopuch et al., 2004). Det faktiska oberoendet är därmed svårare för intressenter att identifiera (Svanström, 2008). Tillsammans utgör det synbara och faktiska oberoendet med anledning av det en bra grund för att bedöma en revisors fullständiga oberoende (Diamant, 2004).

Yrket grundas som tidigare nämnts på ett förtroende från intressenter till ett bolags finansiella rapporter, som i sin tur bygger på att revisorn är oberoende. Det är därför av stor betydelse att revisorn ianspråktar de förväntningar som intressenterna har på revisionen, och att hen gör ansträngningar för att förstå sig på dem för att vidare kunna fullgöra förväntningarna (Öhman, 2007). I Hemrjas (2003) studie framgår det att revisorsyrket har fått ta emot mycket kritik efter stora företagsskandaler som ägt rum i USA under 2000-talet, då företagsskandalerna i sin tur har inneburit ett misslyckande från revisionsbyråerna. Han belyser oberoendet som en faktor till misslyckandet, och att yrket har tappat förtroende från intressenter på grund av det (Hemraj, 2003). I denna studie kan det förklara kopplingen mellan revisorns oberoende och förtroendet som intressenter till bolag har.

Kritik mot revisorer har också tagits upp av Bazerman, Morgan & Loewenattein (1997), som fokuserat på konflikten mellan att uppfylla ansvaret gentemot bolagets intressenter och de finansiella fördelarna med att uppfylla klientens behov. Problematiken kring den finansiella aspekten menar Öhman (2007) beror på att arvudet som revisorn erhåller, görs upp mellan den som granskar (revisorn) och den som blir granskad (bolaget). Det finns då risk för att de skapar en allt för stark ekonomisk relation mellan varandra, vilket utmanar revisorns oberoende (Öhman, 2007).

Bazerman et al. (1997) påstår att oberoendet är ett problem, även för revisorerna med hög moral och ärlighet. Trots revisorernas bästa försök att sätta intressenternas intresse framför klienternas och bevara oberoendet, menar de att revisorerna aldrig kommer komma över det faktiska oberoendet. Det resulterar i sin tur till att besluten görs till fördel för klienterna. Det finns anledning att tro att revisorer kommer förvränga och underordna sitt omdöme på grund av kognitiva begränsningar. Även om granskningen är avsedd för bolagens intressenter till de finansiella rapporterna, är det den förhandlande relationen mellan revisor och klienten som skapar revisionen (Bazerman et al., 1997).

2.5 Rådgivning

Svanström (2004) beskriver rådgivningstjänster som att företag genom dem kan få information om effektiva marknadsmöjligheter och produktionsfunktioner. Det kan länkas samman till den rådgivning som revisorn utför både i samband med, men också utöver revisionen. Det handlar om olika typer av kommunicerbar information som förmedlas för att ge svar på frågeställningar som klienten besitter. Tjänsterna som rådgivaren utför sker på expert-klientbasis, som menas med att klienten drar fördel av de råd som ges av experten (rådgivaren), och det är enbart i en riktning som kunskapen förmedlas (Svanström, 2004). Eftersom tidigare studier har visat att det är svårt att definiera vilken typ av rådgivning som hör till revisionsrådgivning och fristående rådgivning, används enbart begreppet rådgivning i denna studie.

2.5.1 Rådgivning och oberoende

Inom revisorsprofessionen så har revisorn en skyldighet enligt lag att ge klienten revisionsrådgivning. Revisionsrådgivningen grundar sig på iakttagelser som revisorn gjort under granskningen, och som syftar till att förbättra företagets redovisning (Carrington,

2014). Trots det så har det länge pågått en debatt gällande revisorns utförande av rådgivning till klienter, då många studier pekar på att oberoendet hotas i hög grad av det. Detta på grund av att det i rådgivningen ingår bland annat olika typer av ställningstaganden i klienternas beslutsfattanden (Barkess, Simneít & Urquhart, 2002). Carrington (2014) lyfter fram att det finns en gråzon för revisorn gällande vart gränsen går mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Det finns alltså ingen lagstiftning på vart gränsen går, utan det är upp till revisorn att från fall till fall avgöra hur mycket och vilken typ av rådgivning som kan ges (Carrington, 2014). I revisorns avgörande om rådgivningen är tillåten att utföra, kan det faktiska oberoendet kopplas in, eftersom det handlar om hur revisorn själv upplever att oberoendet påverkas. Det är när rådgivningen sedan utförs som det synbara oberoendet hotas, vilket lyfts fram av Dopuch et al. (2013). I vår studie är det av betydelse att beakta dessa två typer av oberoende, då syftet bland annat är att undersöka hur revisorerna upplever att oberoendet påverkas av utförandet av rådgivningstjänster. Det rör därför både revisorns avgörande *om* hen kan utföra rådgivning (faktiskt oberoende), samt *när* hen utför och har utfört rådgivning (synbart oberoende).

Ye, Carson & Simnett (2011) lyfter fram att den huvudsakliga nackdelen med att revisorn utför både granskning och rådgivning, är att det tjänar två parter – bolaget som revideras samt intressenterna till bolaget. I en sådan situation finns det risk för att en intressekonflikt uppstår hos revisionsbyrån. Rådgivningen har också visat sig göra revisionsbyråerna ekonomiskt beroende av klienten, då intäkterna från dem oftast är väldigt höga (Ye et al. 2011).

2.5.2 Rådgivning och egenintresse

Det ekonomiska beroendet av klienter har också sin grund i att yrket blivit mer konkurrensutsatt. För att revisionsbyråerna då ska kunna behålla sina klienter och samtidigt vara lönsamma, har en åtgärd varit att erbjuda mer rådgivning i samband med, men också utöver revisionen. Dock innebär denna åtgärd som ovan nämnt en stor risk mot oberoendet (Beattie, Brandt & Fearnley 1999). Den rådgivning som ges från revisionsbyråerna är högt efterfrågad av företagen, eftersom revisorn oftast besitter sådan ekonomisk kompetens som inte företagsledningen gör. Rådgivningen är fördelaktigt för både revisionsbyrån då det ger ekonomisk vinning, och klienten då det ger betydelsefull information för utvecklingen av verksamheten. Det som gör att det finns indikationer på att oberoendet utsätts för risk, är att det upplevs svårare för revisorn att ha förmågan att konfrontera klienten angående

redovisningen. På grund av det är också risken hög för att revisorn lämnar okvalificerade finansiella rapporter (Kinney jr, Plamorse & Scholz, 2004). Revisionsbyrån kan också ha incitament att agera till fördel för klienten, vilket är ytterligare en påföljd när det existerar ett ekonomiskt beroende. I denna typ av situation menar kritiker på att det är omöjligt för revisorn att vara objektiva och upprätthålla oberoendet (Ferguson, Seow & Young, 2004). Då egenintressehotet handlar om att revisorn har ett ekonomiskt intresse i sin klient, kopplas det i denna studie ihop med det ovan nämnda.

De höga intäkterna som revisionsbyråerna erhåller för rådgivningen, har i många studier undersökts om det har någon inverkan på oberoendet. Reynolds et al. (2004) gjorde en studie gällande det, där resultatet pekade på att intäkterna inte utgjorde en risk för oberoendet. De menade att det fokus som ligger på rådgivning och intäkterna som fås för det är felplacerad. Istället menar de att diskussionerna om revisorns oberoende bör fokusera mer på den relation som uppkommer mellan revisor och klient (Reynolds et al., 2004). Kallapur, Gosh & Moon (2009) uppmärksammar även de att den allmänna diskussionen om att de höga intäkterna påverkar oberoendet har fel fokus. I resultatet i studien framgår det att det inte är de höga avgifterna i sig som påverkar oberoendet, utan snarare klientens betydelse för byrån (Kallapur et al., 2009).

2.5.3 Rådgivning och vänskapshot

Relationen mellan revisorn och klienten som uppstår då revisorn utför rådgivning utöver granskningen, är något som Ye et al. (2011) har undersökt närmare. När en revisionsbyrå erbjuder mer än bara granskning, så tenderar det till att stärka relationen. Enligt Hay, Knechel & Li (2006) så är chansen att klienten stannar kvar längre hos byrån då, än om enbart granskning skulle göras. En mer kontinuerlig och stabil relation som växt fram genom rådgivning gör även att revisorn får ökad förståelse för vilka preferenser klienten har. Det är av stort värde för byrån då det ger ökad kompetens för att kunna utföra revisionen (Ye et al., 2011). Även Carrington (2014) belyser fördelen med att revisorn får ökad kunskap om företaget som revideras genom rådgivning. Förutsättningen för att revisionen ska bli bra och återspegla företagets ekonomiska ställning på ett ändamålsenligt sätt, är att revisorn har god kunskap om verksamheten. Genom rådgivningen får revisorn en bra inblick i redovisningen och det är också lättare för revisorn att hitta eventuella brister och fel i den (Carrington, 2014).

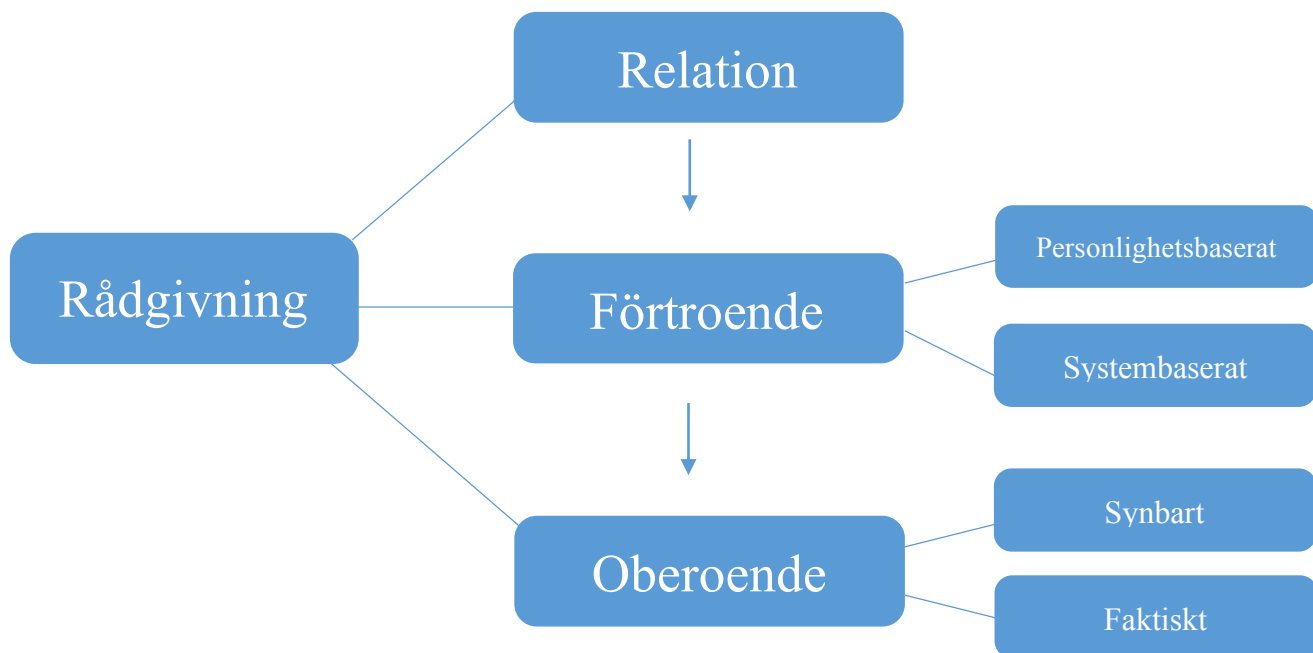
Relationen mellan revisorn och klienten kan länkas samman till de känslor som framträder mellan två parter med kontinuerlig interaktion (Ye et al., 2011). Rådgivningsrollen bygger ofta på en sådan personlig relation (Bennett & Robson, 2005), vilket krockar med att revisorn ska ha en viss distans till klienten för att upprätthålla oberoendet, det vill säga vänskapshotet.

2.5.4 Rådgivning och självgranskningshot

Självgranskningshotet är som tidigare nämnt en del av FAR:s analysmodell. Det handlar om sådana situationer som uppstår där det finns risk för att revisorn granskar sitt eget arbete, och kan föreligga när revisorn vid något tillfälle har tagit ställning till det som senare ska granskas. En sådan situation kan råda då revisorn under granskningsuppdraget har gett klienten råd som inte faller inom ramen för revisionsrådgivning, och som revisorn senare behöver göra ett ställningstagande om (FAR, 2006). Området är även lagstyrt och återfinns i 9 kap. 17 § i Aktiebolagslagen, som berör jävsregler för en revisor. I andra punkten framgår det att den som biträder vid bolagets bokföring inte får vara revisor i bolaget. Vidare säger den fjärde punkten att inte heller den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen får vara revisor. Enligt Diamant (2004) är dessa regler upprättade för att fria misstankar från att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter genom olika typer av redovisningsjäv. Med det menas att det material som revisorn uttalat sig om, ska hen inte haft någon medverkan i. Inte heller ska revisorn ha medverkat i upprättandet av de transaktioner som ligger till grund för materialet. Det handlar om att de ekonomiska ställningstaganden som intressenterna gör på det offentliga material som ges ut från företag, ska vara fritt från revisorns inblandning vid utformningen av det. Detta eftersom redovisningen oftast är det underlag som intressenterna har för att kunna bedöma ett företags ställning (Diamant, 2004).

2.6 Analysmodell

Syftet med denna studie är att beskriva revisorers upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning. Med anledning av det har referensramen bestått av de fyra områdena; *relation mellan revisor och klient*, *förtroende*, *oberoende* och *rådgivning*, vilket även är grunden i studiens analysmodell. Modellen illustrerar rådgivnings påverkan på de tre områdena relation, förtroende och oberoende, som i sin tur är korrelerade med varandra. Revisionsprofessionen bygger på en relation mellan revisor och klient, och är därför ett inledande område i studiens analysmodell. Enligt tidigare studier bygger relationen i sin tur på att det finns ett förtroende, vilket pilen i modellen visar. Pilen mellan förtroende och oberoende demonstrerar sedan att oberoendet är en del av förtroendet, revisorn behöver vara oberoende för att bygga ett förtroende från intressenter. Med anledning av förtroende- och oberoendebegreppens bredd har även två indelningar av respektive område presenterats. Indelningen är av väsentlighet då tidigare studier har belyst att både förtroendet och oberoendet kan förklaras ur två olika perspektiv.



Figur 1: Analysmodell

Relation

Relationen mellan revisor och klient används som inledande område för att få en förståelse för vad revisorsyrket grundas på. Relationsforskningen är enligt tidigare studier av betydelse inom revisorsyrket, då det verkar i en bransch som erbjuder tjänster och service (Grönroos, 2015; Öhman et al., 2013; Hanson et al, 2018; De ruyter & Wetzels 1999). För att förklara vad relationen bygger på har begreppen *engagemang*, *attraktion* samt *förtroende* beskrivits vara av relevans (Grönroos, 2015).

Förtroende

Förtroendet är som ovan nämnt en del av en relation inom service och tjänstebranschen. Med anledning av det utgör det även studiens första huvudområde. Tidigare studier kring uppbyggnad av förtroende från klienter och intressenter grundar sig på *välvilja*, *förmåga* och *integritet* (Mayer et al. 1995). Dessa tre egenskaper kan kopplas in i den delen av förtroendet som Grönroos (2015) kallade *personlighetsbaserat* förtroende. Anledningen till det är för att enligt Grönroos (2015) omfattas det av personliga egenskaper, samt att personen betar sig på det sätt som förväntas av den andra. Den andra delen av förtroendet är *systembaserat* förtroende och det handlar om att revisorn bygger upp ett förtroende genom att hen förhåller sig till lagar och regler om att vara oberoende.

Oberoende

Oberoendet är utifrån det som skrevs ovan en del som kan påverka förtroendet. Wines (2011) beskriver revisorns oberoende som ett ofrånkomligt krav från intressenter för att det överhuvudtaget ska kunna finnas en efterfrågan på revisionstjänster. Upprätthålls inte oberoendet kan med andra ord förtroendet från intressenter påverkas negativt. För att det ska upprätthållas ska revisorn vara *opartisk*, *objektiv* samt inneha *integritet* enligt Wines (2011). Enligt tidigare studier kan oberoendet upplevas olika beroende på vilket perspektiv man ser det, och med anledning av det oberoendet delats upp i två kategorier, *synbart* och *faktiskt* (Dopuch et al., 2004). Det *synbara* fokuserar på hur utomstående ser på oberoendet medan det *faktiska* istället berör den enskilda revisorns upplevelser. Eftersom studiens syfte är att undersöka revisorernas upplevelser, alltså det faktiska, anses det viktigt för studien att påvisa att oberoendet kan uppfattas olika beroende på från vilket perspektiv man ser på det.

Rådgivning

Rådgivning kan länkas samman med alla de andra områdena i studien. Ye et al. (2011) skrev i deras studie att när en revisionsbyrå erbjuder mer än bara granskning, så tenderar det till att stärka relationen. Som konstaterats ovan finns det en tydlig länk mellan uppbyggnad av en god relation och ett förtroende. I denna studie har det därför gjorts ett antagande om att revisionsbyråer som erbjuder mer än enbart granskning även kan stärka förtroendet. Avslutningsvis finns det även en länk mellan rådgivning och oberoende. Det har länge pågått en debatt gällande revisorns utförande av rådgivning, då flera studier pekar på att oberoendet kan påverkas av det i hög grad (Barkess et al., 2002). De hot som ligger i fokus i denna studie är *självgranskningshot*, *vänskapshot* och *egenintresse*, med anledning av att de är starkt sammanlänkande med utförandet av rådgivning.

3. Metod

I detta tredje kapitel presenteras den *metodansats* och det *metodval* som gjorts vid denna studie. Kapitlet innehåller även en beskrivning av *datainsamling* och *litteraturgenomgång* som legat till grund för de intervjuer som har genomförts. Avslutningsvis behandlar detta kapitel även *studiens trovärdighet*.

3.1 Metodansats

Studiens syfte är att beskriva revisorers upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning. Anledningen till det är för att få en bättre insikt gällande revisorernas tankar kring utförandet av rådgivning, då flera tidigare studier har en kritisk utgångspunkt inom ämnet. Syftet är med andra ord att skapa en förståelse för revisorernas upplevelser, vilket betyder att studien är förklarande enligt Saunders, Lewis & Thornhill (2007). En förklarande studie utgår ifrån att det finns en viss situation eller ett problem som studeras genom att förklara förhållandet mellan olika faktorer (Saunders et al., 2007). Förhållandet mellan revisorernas förtroende- och oberoendeställning och rådgivning är det som har studerats i denna studie.

Inom studiens valda problemområde fanns det redan flera existerande teorier. Med anledning av Alvehus (2013) förklaring av den induktiva ansatsen, som menar att den utgår från det empiriska resultatet utan teoretisk förståelse, kan då denna ansats uteslutas. Denna studie skulle delvis kunna utgå från en deduktiv ansats, då det empiriska materialet inte hade någon större påverkan på det valda problemområdet. Att studien inte helt har en deduktiv ansats, förklaras av Bryman och Bell (2017) att det inte har ställts hypoteser som besvarats i empirin. Studiens valda teorier gav istället en förståelse för det empiriska materialet, och i sin tur gav det empiriska resultatet nya aspekter av teorierna. Med anledning av det kan denna studie anses ha en abduktiv metodansats. Det är en metodansats som, precis som studien, är en växling mellan teori och empiri. Arbetet startar i teorin, fortsätter sedan vidare till empirin, där det läggs på en eftertanke om vad empirin kan betyda med teorin som bakgrund. I detta skede kan nya aspekter upptäckas som i sin tur kan leda till att teorin kan utvecklas och modifieras (Alvehus, 2013).

3.2 Metodval

Vid insamling av empiri till denna studie har en kvalitativ undersökningsmetod använts, i form av semistrukturerade intervjuer. Motivet till detta val grundar sig i studiens syfte om att studera revisorers upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning. Den kvalitativa metoden är en forskningsstrategi som betonar individens tolkningar och uppfattningar av den sociala verkligheten (Bryman & Bell, 2013) och intresserar sig för meningar och innebörder. Till skillnad från den kvantitativa metoden skapar den kvalitativa metoden i och med intervjuer utrymme för en djupare förståelse för revisorernas upplevelser. Hade istället en kvantitativ metod använts hade vikten legat på kvantifieringen och insamling av numeriska data, vilket inte hade gett samma resultat (Alvehus, 2013). Studiens syfte är att beskriva hur revisorerna själva upplever deras förtroende- och oberoendeställning, och därför uteslöts även observation som metodval. Hade en observation gjorts hade förmodligen inte revisorernas egna upplevelser framgått på samma sätt, och studiens syfte hade därmed inte uppfyllts. Syftet är att komma åt revisorernas subjektiva upplevelser och åsikter kring ämnet vilket Alvehus (2013) menar att intervjuer ger. Det är en metod som nästan är nödvändig när det handlar om att undersöka hur individer tänker, känner eller handlar i olika situationer (Alvehus, 2013). Som tidigare nämnts så har intervjuerna varit semistrukturerade, vilket har inneburit att de har bestått av ett fåtal öppna frågor som samtalet har cirkulerat kring. Det gjorde att revisorerna hade en betydligt större möjlighet att påverka innehållet.

3.3 Datainsamling

Insamlingen av empiri har skett genom semistrukturerade intervjuer med åtta stycken auktoriserade revisorer. Sex av åtta revisorer arbetar på en byrå som tillhör The Big Four, och de två andra jobbar på en byrå som kan klassas som stor¹. Urvalet av respondenter var ett strategiskt val från vår sida. Alvehus (2013) skriver om att det finns flera olika urvalsstrategier, slumpmässiga urval, snöbollsurval, bekvämlighetsurval och strategiska urval. Det strategiska urvalet innebär att personer med vissa specifika erfarenheter söks (Alvehus, 2013), vilket gjordes i denna studie eftersom enbart auktoriserade revisorer intervjuades. Motiveringen till valet av auktoriserade revisorer grundar sig i att de har i och med deras befattning en kontinuerlig kontakt med klienter och kan därmed utföra

¹ Vår definition av en stor byrå: över 5 000 anställda

rådgivning. En auktoriserad revisor har även varit i branschen i flera år då yrket kräver totalt sex års teoretisk och praktisk utbildning. Det betyder att de har samlat på sig erfarenheter som var till nytta för att svara på frågorna i denna studie. De åtta revisorerna valdes ut dels genom sökning på Revisorsinspektionens hemsida, men också genom kontakter. Det mejlades ut en förklaring av studiens syfte och en fråga om de kunde tänka sig att ställa upp på en intervju. Samtliga intervjuade revisorer hade ingen nära koppling till författarna i denna studie.

För att respondenterna skulle få en chans att förbereda sig och på så sätt känna sig bekväma fick alla möjligheten att få intervjufrågorna (se bilaga 2) skickade till sig innan intervjun. De erbjöds även anonymitet för att minimera risken för att de skulle svara annorlunda på grund av att de ville skydda sig själva eller byrån. Sju av de totalt åtta intervjuerna skedde på revisorernas kontor, ansikte mot ansikte, medan den sista skedde över telefon på grund av geografiska omständigheter. Även om intervjun skedde över telefon, nåddes ändamålsenliga svar som var av relevans i studiens resultat. Bryman och Bell (2013) belyste flera fördelar och nackdelar med att genomföra en intervju över telefon. Några fördelar som de tog upp var att det är lättare att hantera samt att respondenternas svar inte påverkas av olika faktorer hos de som intervjuar. De menade alltså att respondenterna inte väljer att svara på ett sätt som de tror uppskattas av intervjuarna när de sitter ansikte mot ansikte. Några nackdelar om Bryman och Bell (2013) belyste var att svarsfrekvensen generellt sett kan vara lägre samt att den icke personliga kontakten kan leda till missförstånd. De menade alltså en personlig intervju kan generera fler och mer utförliga svar, och när den sådan intervju genomförs kan intervjupersonerna reagera på respondentens ansiktsuttryck och klargöra när eller om det uppstår osäkerhet. Dessa nackdelar var dock inget som märktes av i denna studie.

Motivet till varför majoriteten av intervjuerna genomfördes ansikte mot ansikte på revisorernas kontor grundar sig i att de inte hade möjlighet att förflytta sig, samt för att lättare känna av stämningen och på så vis kunna ställa bra följdfrågor. Som nämnts ovan var intervjuerna semistrukturerade, vilket Alvehus (2013) beskriver som en intervjuform som består av ett mindre antal öppna frågor eller ett tema som samtalet kretsar kring. Studiens intervjuer bestod av fyra teman; bakgrund, revisorns oberoende, förtroende och rådgivning. De olika temana innehöll öppna frågor samt spontana följdfrågor som ställdes inom vart och ett av dem. Intervjuformen anses ge respondenterna en större möjlighet till att påverka innehållet (Alvehus, 2013), och med anledning av studiens syfte om att

undersöka revisorernas upplevelser utifrån egna erfarenheter, passade den intervjuformen studien bäst. Valet av semistrukturerade intervjuer betydde att vi som intervjuare var tvungna att lyssna aktivt för att kunna ställa följdfrågor. För att underlätta detta och för att se till så att inget viktigt missades, spelades alla intervjuer in med respondenternas godkännande. I och med att respondenternas godkände det, minimerades de nackdelar som Alvehus (2013) påpekar om att de kan känna sig begränsade i sina svar när de blir inspelade.

Under intervjuerna observerades det att revisorernas svar upprepade sig och samma information återkom. Det beskriver Alvehus (2013) som att en mättnad har nåtts i informationen, vilket var studiens ambition. Beslutet om att avsluta intervjusökningen togs då och transkriberingen påbörjades. Efter att transkriberingen var klar raderades samtliga inspelningar. Detta då trunkeringarna innebar att samtliga skrevs ner och intervjuernas väsentliga innehåll kvarstod.

3.4 Litteraturgenomgång

För att ta reda på vilka kunskaper som fanns och vilka frågor som ännu inte besvarats inom det valda studieområdet, gjordes en överblick av existerande forskning. Det genererade en överblick av vilka teorier och begrepp som var av relevans samt vilka metoder och forskningsstrategier som har tillämpats i tidigare studier. För att sedan utveckla den existerande forskningen, gjordes en genomsökning efter relevant information. Sökningen skedde i första hand efter vetenskapliga artiklar på databasen WorldCat. Vid sökningen användes bland annat kombinationer av följande nyckelord; ”audit”, ”independence”, ”trust”, ”audit-client relationship, och ”non-audit service”. För att minska antalet träffar och få fram de artiklar med högre relevans filterades de artiklar som inte var peer reviewed bort. Nedan finns en tabell över antal träffar och hur många av dem som lästes abstrakt, lästes och till sist valdes. Att artikeln lästes abstrakt betyder att endast sammanfattningen är genomläst.

Utöver genomsökning efter vetenskapliga artiklar har även böcker från Högskolan i Skövdes bibliotek använts. Majoriteten av böckerna som valdes ut hade använts av författare till tidigare artiklar inom relevanta områden. För att genomföra sökningen efter dessa böcker var bibliotekskatalogen till hjälp.

Begreppen *attraktion*, *engagemang* och *förtroende* samt *systembaserat*- och *personlighetsbaserat förtroende* som Grönroos (2015) belyste i sin relationsforskning, har inte hittats i tidigare vetenskapliga artiklar under denna studies arbetsgång. Med anledning av det består en del av analysen i studien av icke-vetenskapliga begrepp.

Databas	Sökord	Antal träffar, (Peer Reviewed)	Lästa abstrakt	Lästa artiklar	Valda artiklar
WorldCat	Audit Independence	4967	10	6	3
WorldCat	Audit Trust	14 413	5	2	2
WorldCat	Audit – client relationship	4015	4	2	2
WorldCat	Non-audit services	11 116	16	13	10

Tabell 1: Exempel på resultat vid sökning av vetenskapliga artiklar

3.5 Etiska överväganden

Etikdiskussionerna inom företagsekonomiforskningen upplyser värderingarnas roll i forskningsprocessen. Frågor som diskuteras kan vara, om hur individer som studeras ska behandlas, samt om det finns några aktiviteter som bör eller inte bör genomföras tillsammans med personer som studeras. Inom den svenska forskningen finns det ett antal etiska principer som gäller. Dessa principer är *informationskravet*, *samtyckeskravet*, *konfidentialitet- och anonymitetskravet*, *nyttjandekravet* samt *falska förespeglningar* (Bryman & Bell, 2013).

Informationskravet handlar om att forskaren ska informera respondenterna om studiens undersökningssyfte och vilka moment som ingår i undersökningen (Bryman & Bell, 2013). Detta krav har uppfyllt genom att respondenterna fick intervjuguiden skickade till sig innan intervjun, samt en kort induktion av ämnesområdet.

Samtyckeskravet innebär att respondenterna ska känna till att deras deltagande i studien är frivilligt och att de har rätt att avbyta när som helst (Bryman & Bell, 2013). I denna studien uppfylldes detta krav i och med att alla respondenter kontaktades via mail, där frågan

ställdes om de ville vara med eller inte. De hade alltså redan från början möjligheten att tacka nej, vilket flera gjorde. Ville respondenterna dra sig ur, kunde de kontakta oss med besked, då de hade våra mailadresser.

Konfidentialitet- och anonymitetkravet handlar om att alla uppgifter om respondenterna ska behandlas med konfidentialitet i största möjliga mån (Bryman & Bell, 2013). I denna studie har alla respondenter erbjudits anonymitet som har tagit på stort allvar. Respondenterna personliga uppgifter har hanterats varsamt och de har fått benämningar i form bokstäver (A-G).

Nyttjandekravet innebär att informationen som har samlats in från respondenterna endast får användas för studiens ändamål (Bryman & Bell, 2013). Detta kravet har uppfyllt i och med att de inspelade intervjuerna raderats direkt efter transkriberingarna, samt att transiteringarna i sin tur ska raderas när arbetet är godkänt.

Falska förespeglningar handlar om att forskare inte ska ge respondenterna falska eller vilseledande information om studien (Bryman & Bell, 2013). Kravet uppfylls genom att arbetet kommer att skickas till studiens respondenter. De kommer då kunna få ta del av den slutliga studien.

3.6 Analysmetod

Efter att intervjuerna var genomförda samt bearbetade, analyserades den insamlade empirin. Det gjordes utifrån analysmodellen som presenterats i kapitel 2.6. Analysmodellen var framtagen utifrån tidigare studier, och bestod av ett inledande område om *relationen mellan revisor och klient*, följt av de tre huvudområdena *förtroende*, *oberoende* samt *rådgivning*.

Analysen är enligt Alvehus (2013) den del i studien där empiri sammankopplas med referensram och teori, och där problemformuleringen behandlas. Läsaren till studien ska få en förståelse för argumenten och resonemangen som förmedlas av studiens författare. Denna studies analys har med anledning av det haft samma uppbyggnad av huvudområden som referensramen, analysmodellen samt empirin.

Analysen inleddes med att jämföra tidigare studier om *relationen mellan revisor och klient* (kapitel 2.1), med det sammanställda empiriska materialet inom samma område. För att få en förståelse för vad revisorerna ansåg att relationen hade för betydelse, genomfördes det en öppen diskussion om det på intervjuerna. Efter det analyserades revisorernas svar tillsammans med de tidigare studierna om vad relationen mellan revisor och klient bygger på och innebär. Det första huvudområdet, *förtroende*, analyserades sedan därefter. Under intervjun lät vi respondenterna svara på vad de ansåg att deras förtroende byggde på gällande rollen som oberoende revisor samt rådgivare. Genom det gavs det en förståelse för de olika byggstenarna som krävdes beroende på vems förtroende det handlade om. Det ställdes också frågor om vad de upplevde kunde hota förtroendet, vilket gav ytterligare förståelse kring ämnet. De sammanställda svaren analyserades därefter och kopplades till den tidigare forskning som presenterats inom ämnet (kapitel 2.2). *Oberoende* utgjorde det andra huvudområdet i analysen, och syftade till att ge en förståelse för hur respondenterna upplevde sitt oberoende, men också hur de upplevde att utomstående uppfattar det. I referensramen presenterades det att oberoendet och förtroendet är starkt sammanlänkade med varandra (kapitel 2.4), och med anledning av det utgjorde även det en del av analysen. Analysen genomfördes genom att jämföra respondenternas svar med tidigare studier (kapitel 2.4) för att fastställa likheter och skillnader. Det slutliga huvudområdet i analysen var *rådgivning*, och syftade till att ge en förståelse för hur rådgivningen påverkade revisorns förtroende- samt oberoendeställning. Under intervjuerna ställdes det frågor om vad revisorerna upplevde att rådgivningen hade för inverkan på förtroendet samt oberoendet. De fick även svara på vilka för- och nackdelar de ansåg sig finnas med rådgivning. Utifrån det har svaren sedan analyseras genom att ställas i förhållande till de tidigare studierna om rådgivningens påverkan på oberoendet (kapitel 2.5).

I samtliga huvudområden i analysen har respondenternas svar satts i förhållande till den tidigare forskning som presenterats i referensramen, för att fastställa likheter och skillnader. Vidare har likheterna och skillnaderna undersökts djupare genom att analysera vad de skulle kunna bero på, för att ge en mer ingående analys.

3.7 Studiens trovärdighet

Enligt Bryman & Bell (2013) består trovärdighet av fyra kriterier, *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *konfirmering eller bekräftelse*.

Det första kriteriet, *tillförlitlighet*, behandlar frågor om hur troligt studiens resultat är. Hur forskare säkerställer att studien gjorts enligt de regler som finns (Bryman & Bell, 2013). För att uppfylla detta kriteriet har vi valt att använda oss av en kvalitativ metod i form av semistrukturerade intervjuer, vilket har motiverats i kapitel 3.2. Alla intervjuer har även utifrån en grundligt utformad intervjuguide för att få de svar studien var i behov av. Förutom det har även tidigare studier kring revisorns förtroende och oberoende använts, för att stärka studiens argument och trovärdighet.

Kriteriet *överförbarhet* rör frågan om hur överförbara resultaten är till en annan kontext (Bryman & Bell, 2013). Syftet med att utföra en kvalitativ studie var inte att skapa ett generaliserat resultat utan vi har beskrivit hur några av dagens auktoriserade revisorer upplever att deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att de utför rådgivning. Enligt Geertz (1973) ska kvalitativa forskare producera "*thick descriptions*" istället. Begreppet handlar om att framkalla fylliga och täta redogörelser för de detaljer som ingår i en kultur. Studiens resultat ger alltså en djupare beskrivning om hur några utvalda revisorerna upplever situationen.

Under arbetets gång har det funnits en medvetenhet om att intervjuerna enbart har skett med revisorer från stora byråer. Svaren kan då ses som partiska och inte överförbart till en annan kontext, med anledning av att andra parter eller revisorer från små byråer inte har tagits i beaktning.

Pålitlighetskriteriet behandlar frågorna kring om resultatet från undersökningen skulle bli densamma om den skulle genomföras på nytt vid en annan tidpunkt eller av andra personer som intervjuar (Bryman & Bell, 2013). Risken för att respondenterna skulle svara annorlunda vid en annan tidpunkt eller om några andra skulle sköta intervjun fanns alltid. Fokus låg med anledning av det på att minimera den och öka pålitligheten genom att få dem att känna sig bekväma och våga öppna upp sig. Det gjordes genom att genomföra intervjuerna på revisorernas egna kontor och genom att erbjuda dem anonymitet. Tack vare att intervjuernas genomfördes på revisorernas hemmaplan minskade känslan av förhör samt

att det öppnade upp för ett mer personligt och uppriktigt samtal. Även anonymiteten hjälpte till med att öppna upp för ett mer uppriktigt samtal då det minimerade risken för att de skulle svara annorlunda på grund av att de ville skydda sig själva eller byrån de arbetar på. Vår uppfattning var att om respondenterna hade en vetskap om att ingen utöver oss får reda på hur just de har svarat skulle det kunna leda till att de vågar öppna upp sig mer.

Det sista kriteriet, *konfirmering*, handlar om att de som utför studien ska agera i god tro. Några personliga värderingar eller den teoretiska inriktningen ska alltså inte påverka utförandet av eller slutsatsen från undersökningen (Bryman & Bell, 2013). Under hela studiens utformning har vi försökt arbeta med att enbart basera studien på fakta vi funnit. Vi har en medvetenhet om att våra egna tankar och värderingar har influerats undermedvetet, men vi har eftersträvat att inte påverka revisorernas svar under intervjuerna, och enbart försökt få dem att hålla sig till ämnet.

4. Empiri

Detta kapitel inleds med lite bakgrundsinfo om respondenterna. Empirin har sedan samma uppbyggnad som referensramen och analysmodellen, och börjar därför inledande med *relation mellan revisor och klient*. Därefter presenteras empiri kring *förtroende*, följt av *oberoende* och slutligen *rådgivning*.

4.1 Bakgrund

Samtliga respondenter är auktoriserade revisorer, vilket var ett krav i denna studie. Anledningen till det är för att de är de påskrivande revisorerna, och besitter därmed den typ av kunskap som är av betydelse för att kunna besvara studiens frågeställningar. Sex av åtta revisorer arbetar på en byrå som tillhör The Big Four, och de två andra jobbar på en byrå som kan klassas som stor. Vidare detaljer kring urvalet av respondenter samt detaljer kring utförandet av intervjuer, återfinns i kapitel 3:3 *Datainsamling*.

Revisor A: Auktoriserad sedan 2012 och arbetar just nu på en av The Big Four men har även erfarenhet från att ha varit på en mindre byrå. Revisorn är påskrivande för ca 80 bolag sammanlagt.

Revisor B: Auktoriserad sedan 1981 och arbetar just nu på en stor byrå men har även erfarenhet från att ha varit på en av The Big Four. Revisorn är påskrivande för ca 200 bolag sammanlagt.

Revisor C: Auktoriserad sedan 2003 och har enbart arbetat på en av The Big Four. Revisorn är påskrivande för ca 60–70 bolag sammanlagt.

Revisor D: Auktoriserad sedan 2016 och har enbart arbetat på en av The Big Four. Revisorn är påskrivande för ca 85 bolag sammanlagt.

Revisor E: Auktoriserad sedan 2000 och arbetar just nu en av The Big Four men har även erfarenhet från att ha jobbat på en annan byrå. Revisorn är påskrivande för ca 200 bolag sammanlagt.

Revisor F: Auktoriserad sedan 2018 och har enbart arbetat på en av The Big Four. Revisorn är påskrivande revisor på ca 10 bolag sammanlagt.

Revisor G: Auktoriserad sedan 2008 och har enbart arbetat på en av The Big Four men har erfarenheter från att ha varit på byrån i ett annat land. Revisorn är påskrivande för ca 170–200 bolag sammanlagt.

Revisor H: Auktoriserad sedan 2015 och arbetar nu på en stor byrå men har tidigare erfarenheter från att ha varit på en av The Big Four. Revisorn är påskrivande för ca 45 bolag sammanlagt.

4.2 Relation mellan revisor och klient

Majoriteten av revisorerna hade en upplevelse om att en god relation mellan revisor och klient har en betydelsefull roll. De ansåg att relationen har sitt ursprung i att parterna har ett behov av varandra. Revisorerna menade att de behöver klienter för att kunna verka samtidigt som klienter behöver revisorerna för dess kompetens.

En av revisorerna pratade om att i början av ett uppdrag så finns de grundläggande behoven som nämnts ovan, men att relationen ligger på ett nolläge och att den byggs upp under tidens gång. För att bygga upp en relation belyste flera av revisorerna att det är viktigt att vara tillgänglig, ta klienternas frågor på allvar samt att visa ett intresse för verksamheten. De ansåg att detta har blivit ännu viktigare med anledning av digitaliseringen och att de flesta av mötena med klienterna nu sker på distans. Är revisorn inte tillgänglig, inte tar klienten på allvar och inte visar något intresse trodde revisorerna att relationen skulle skadas och att de antagligen skulle bli utbytta. En annan viktig del i relationen är enligt revisorerna kommunikation. De menade att det är betydelsefullt att kunna prata med klienten och komma fram till saker gemensamt. Utan kommunikationen ansåg revisorerna att det lätt kan bli missförstånd som i sin tur påverkar relationen negativt.

För att bygga upp en god relation ansåg även ett större antal av revisorerna att förtroende var en betydelsefull del. De menade att klienter måste kunna förlita sig på dem och deras arbete. Ett mindre antal av revisorerna delade dock inte den meningen och ansåg att förtroendet från klienterna byggs upp automatiskt genom att det finns en god relation.

4.3 Förtroende

Det ställdes en fråga till revisorerna om de upplevde att förtroendet är detsamma oavsett om aktiviteten handlar om rådgivning eller revision. Majoriteten av revisorerna ansåg att uppbyggnaden av förtroende vilar på olika pelare beroende på vems förtroende det är frågan om. De menade att förtroendet från intressenterna till ett bolags finansiella rapporter är förenat med den rena revisionen, och att förtroendet från klienter är mer korrelerat med rådgivning. Enligt revisorerna är det mest intressenterna som uppskattar att revisionen görs, vilket gör att ett förtroende byggs upp genom att utföra revisionen korrekt och i enlighet med lagar och regler. Förtroendet från klienterna ansåg revisorerna främst kommer från rådgivning och inte från den rena revisionen.

”Jag upplever att kunderna har ett större förtroende för mig när jag hjälper dom med saker som rådgivning”. (Revisor H)

I denna frågan kunde det även konstateras att mängden erfarenhet hade en påverkan. De revisorer med mindre erfarenhet var tydligare med det viktiga i att den rena revisionen utförs utifrån de lagar och regler som finns. De menade att det är det som bygger ett förtroende från både klienter och intressenter.

”Ja, alltså är du anlita som revisor så förväntas du också se till att byrån man jobbar för, följer lagar och regler”. (Revisor F)

De med längre erfarenhet visade istället upp en öppnare och lättare inställning till frågan. För att kunna genomföra revisionen korrekt, enligt de lagar och regler som finns och samtidigt kunna ge rådgivning, menade de att det krävs integritet. De ansåg att det är väldigt viktigt att våga stå på sig, visa att allt inte accepteras och att rapportera de fel som hittas. Enligt de revisorer med längre erfarenhet har ett förtroende oavsett om det gäller revision eller rådgivning. De menade att klienter och intressenter ska kunna ha ett förtroende för att de har den integriteten som krävs för att vara en revisor.

Som nämnts ovan upplevde majoriteten av revisorerna att det är intressenternas förtroende som är förenat med den rena revisionen. Gällande deras roll som oberoende revisor ansåg de då att förtroendet byggs upp eller upprätthålls genom att utföra revisionen korrekt, enligt de lagar och regler som finns. Några av revisorerna menade att alla lagar och regler som finns inom branschen skapar en tydlig struktur som i sin tur bygger upp ett förtroende. Revisorerna berättade att deras främsta rapportering är den standardiserade revisionsberättelsen och om den skulle avvika från standard så finns det mallar på hur det avviker. De ansåg alltså att det är en självklarhet att den strukturen skapar ett förtroende. Övriga revisorer tyckte istället att genom att utföra revisionen enligt de lagar och regler som finns, byggs det inte upp något extra förtroende. De menade att det är grundläggande för en revisor och att det enbart upprätthåller ett förtroende.

Förtroendet från klienter upplevde flertalet av revisorerna att det istället kommer från rådgivningen de ger. För att bygga upp den typen av förtroende ansåg några av revisorerna att det är viktigt att ha den rätta kompetensen för att kunna uttala sig. De upplevde att klienterna ofta söker och får ett förtroende för en revisor som är påläst och kunnig på sitt ämne.

”Vad jag gör för att bygga upp ett förtroende, ja då får vi nästan gå in på hela min personlighet. Men det handlar mycket om att allt hänger ihop med en person som man kan lita på, som inte är hal som en ål, osäker och har koll på det jag säger”. (Revisor E)

Ett mindre antal av revisorerna ansåg i kontrast till de andra att förtroendet bygger på samma beståndsdelar oavsett om de agerade oberoende revisor eller rådgivare. De förklarande det som att revisorsyrket ingår i förtroendebranschen och att klienterna är A och O, vilken roll man än är i. Revisorerna upplevde till och med att de flesta klienter inte är så intresserade av vad som är rådgivning och vad som är revision. De är mer intresserade av att de får den hjälpen de behöver och att de får en bra revision.

Hot mot förtroende

Majoriteten av revisorerna kunde räkna upp flera möjliga hot mot förtroendet, både gällande deras roll som oberoende revisor och rådgivare. Några av hoten som de uppmärksammade var om de skulle ge ett felaktigt råd eller inte hittar felen i bolagens

räkenskaper. De menade att det är farligt att vara för säker och att det istället är bättre att berätta när man inte kan något. Det är alltså viktigt enligt flertalet av revisorerna att vara stensäker innan de ger ett råd för att de sedan ska kunna stå för det. Att inte uppmärksamma några fel i ett bolags räkenskaper är också ett hot mot förtroendet enligt revisorerna.

” Det tar lång tid att bygga upp en relation och ett förtroende men det går snabbt att förstöra det ifall man inte uppmärksam ”. (Revisor F)

Några andra hot som nämndes av revisorerna var egenintresse och situationer då revisionsberättelsen ser likadan år ut och år in. Egenintresset menade de handlar om att revisorn agerar på ett sätt som enbart gynnar den själv istället för intressenterna och klienterna, där fokus läggs på vilket incitament revisorn egentligen har. I situationer då revisionsberättelse inte innehåller några avvikelser på flera år, upplevde en revisor att intressenterna kunde börja tvivla på om de som revisorer verkligen uppmärksammar något.

Gällande förtroendet från intressenterna, togs det upp av några revisorer att för mycket rådgivning kan vara ett hot mot det. Utför revisorn mycket rådgivning till en klient, menar de att det kan bli ett synbart hot mot oberoendet, och att intressenter därigenom kan tappa förtroende för dem. De poängterade att eftersom det förtroendet bygger på att de följer lagar och regler, kan det hotas då rådgivning inte är något som direkt har med lagar och regler att göra, utan snarare är något som utmanar det.

Även om de flesta av revisorerna kunde räkna upp flera möjliga hot mot förtroendet var de tydliga med att det är väldigt sällan det händer. Anledningen till det menade de är för att de har en tydlig kommunikation med både klienter och intressenter samt att de har en integritet. Det är enligt dem grundläggande att en revisor har integritet och att det finns en tydlig kommunikation om varför de agerar på ett visst sätt. Finns inte den kommunikationen kan det lätt bli missförstånd som i sin tur kan påverka förtroendet.

”Kan man inte lämna råd och vara oberoende så har man ingen integritet, och då ska man inte vara revisor.” (Revisor B)

4.4 Oberoende

Samtliga revisorer ansåg att det var svårt att definiera uttrycket ”en oberoende revisor”. Det var många som nämnde att det först och främst handlar om att uppfylla de grundläggande oberoendekraven, så som att inte vara nära släkt med klienten eller ha något eget intresse i bolaget som revideras. Genomgående i svaren var att det handlar om att inte vara beroende av klienten på ett sådant sätt att de skulle kunna bli påverkade av yttre omständigheter och inte kunna stå på sig i situationer där det krävs. De menade att det handlar om att vara opartiskt och objektiv. Revisorerna pratade även om integritet som en viktig egenskap, att det är den som är avgörande för att kunna vara en oberoende revisor. De menade att om man har integritet så finns också förmågan att kunna stå på sig, att aldrig skulle gå med på sådant som de känner att det inte kan gå med på. Vidare var det just revisorernas egen känsla inför uppdrag som vissa belyste, där de pratade om att det var deras egna tankar och uppfattningar som avgjorde oberoendefrågan. Kände de en känsla av att uppdraget skulle kunna hota oberoendet så menade de att de var de fel ute.

”Jag tror att de flesta revisorer är väl medvetna om, utan att läsa i någon regelbok eller så, att känna nej det här kan jag göra och det här kan jag inte göra. Sen varierar ju den graden i och för sig då”. (Revisor F)

En av revisorerna tog även upp ansvarsfördelning som en viktig faktor för att förklara oberoendet. Vid möten med klient menade revisorn att det är viktigt att tydligt klargöra för klienten vad hen som revisor får och inte får göra. Främst handlar det om att inte vara delaktig i klientens beslutsfattande, och att vara noggrann med vilken typ av rådgivning som ges. Det poängterades också av flera av revisorerna att det är en viktig del för att förklara oberoendet.

Fortsättningsvis ställdes det en fråga om hur revisorerna tror att oberoendet uppfattas av utomstående. Ett upprepande svar från samtliga revisorer var att de upplever en stor skillnad på hur de tror att utomstående uppfattar oberoendet jämfört med hur de själva upplever det, och att det handlar om hur påläst den utomstående är. De menade att de inte kunde veta exakt hur det uppfattas, men att de ändå har upplevelser om att det är en skillnad.

”Ja det är klart att det kan vara väldigt stor skillnad på det, om någon ser att jag har haft den här kunden i 20 år, och jag har varit mer rådgivare än revisor under tiden där, då kanske någon annan utomstående skulle uppfatta att jag inte är oberoende, även om jag själv skulle uppleva att jag är det. Eller om min kundstock endast skulle bestå av två väldigt stora koncerner och det är samma kontaktpersoner jag har, kanske känslan utifrån sett är att jag är beroende av de kunderna.” (Revisor E)

Gällande klienter upplevde de en skillnad på om det var ett stort eller litet bolag. När det handlar om ett stort börsnoterat bolag menade revisorerna att det oftast är väldigt känt och uttalat om revisorns oberoende, då de löpande ska lämna bekräftelse på det. Med anledning av det ansåg revisorerna att det finns en större medvetenhet hos börsbolagens intressenter om oberoendet. De ansåg också att den ekonomiska kompetensen hos företagsledningen i ett stort bolag oftast är mycket högre än vad det kan vara i ett litet, och att de på grund av det förstår betydelsen av revisorns oberoende. Anledningen till det poängterade revisorerna beror på att det i stora bolag oftast finns en ekonomiavdelning, eller en styrelse med tillräcklig kompetens om revisorns arbete och därigenom oberoendet. De menade att det också kan handla om att bolaget har en redovisningskonsult som också förstår innebörden av det.

”Jag tror att det viktigaste är att man har integritet och att man är oberoende, att man sätter ner foten vid rätt tillfälle. Samtidigt såklart att det är viktigt att det är ett synbart oberoende då, speciellt i börsbolag. Sen självklart på mindre kunder då, så kanske det inte är lika viktigt även om det är viktigt med ett synbart oberoende. Det är inte lika många intressenter, det synbara oberoendet är viktigare på bolag av allmänt intresse.” (Revisor H)

Flera av revisorerna menade också på att det råder stor okunskap hos många, både klienter, utomstående ägare och allmänheten i stort, om vad en revisor faktiskt gör och vad arbetet går ut på. Gällande små klienter hade de flesta revisorerna en samlad uppfattning om att de ofta får förklara för dem vad de som revisorer får och inte får göra. Många av revisorerna upplevde att små bolag ofta ser revisorn som ett bollplank som ska hjälpa dem, och att det är svårt för dem att veta vart gränsen går för vad revisorn är berättigad att göra. Genom det upplevde revisorerna att det finns en kunskapslucka om revisorns oberoende.

Kunskapsluckan kan också visa sig i situationer då revisorerna har haft en klient i många år, där de också gett en del rådgivning, och att utomstående då kan få en uppfattning om att revisorn inte är oberoende.

En annan aspekt av det synbara oberoendet som togs upp är hur media ser på det. Där upplevde en av revisorerna att det råder stor okunskap, och när det handlar om negativa företagshändelser som kommer ut i media, så kan de ofta dra egna slutsatser om revisorernas oberoende. Revisorn menar att det är en farlig situation om inte media förstår hur oberoendet funkar i verkligheten, då det kan skada förtroendet för revisorerna och byrån de arbetar på. Att det hela tiden är en kommunikation till de parterna angående revisorns arbete och oberoende är därför viktigt enligt revisorn.

Upprätthållande av- och hot mot oberoendet

FAR:s analysmodell som verktyg var det återkommande svaret från samtliga revisorer på hur de arbetar för att upprätthålla oberoendet. Inför varje nytt uppdrag ska de fylla i modellen för att konstatera att de inte är beroende ur någon synvinkel. Det framgick även att de intervjuade revisorerna som arbetar på The Big Four har omfattande interna policys, riktlinjer och system för att upprätthålla oberoendet.

”De är ju liksom en löpande utvärdering, som det här med analysmodellen, den ska ju ligga med hela tiden, det är inte bara vid ett tillfälle utan det är ju varje givet tillfälle och det måste man ju alltid ha med sig. Man kan inte bara göra den och så är det klart, kommer det upp en fråga under året, då ska man ju tänka på om det kan påverka rollen som oberoende, och det ligger nog medfött hos de flesta revisorer.” (Revisor H)

Integritet kom återigen på tal i denna fråga, där flera revisorer menade att det var viktigt då upprätthållandet av oberoendet till stor del handlar om ställningstaganden. Dels att kunna tacka nej till prestigefyllda uppdrag om det skulle framgå någon typ av hot enligt FAR:s analysmodell, men också i situationer då klienter efterfrågar något råd som de som revisorer inte skulle få ge.

Samtliga revisorer var enade om att oberoendet är något som finns med i bakhuvudet, i arbetssättet och framförallt inför nya uppdrag, men att de inte tänker på det dagligen. Det

framgick att revisionen kan utföras på olika sätt, men att själva grunden med att revisorn ska vara oberoende alltid är densamma.

4.5 Rådgivning

Revisorerna tyckte att det är mer självklart att de är oberoende när de utför enbart revision än när de också utför rådgivning. När de enbart sysslar med revision menade de att de har mer konkreta regler att förhålla sig till och de vet vad som krävs från dem. I rådgivningsrollen poängterade de att de istället är mer ”fria” då det inte finns samma typ av regelverk.

Den som drar gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning är revisorn själv, vilket framgick av samtliga intervjuade revisorer. Vidare menade de att ansvaret ligger på revisorerna själva att ha kompetensen om vad de får och inte får göra, samt att de ska uppmärksamma saker på rätt sätt. Det finns regelverk att ta stöd av, och byråerna har också interna riktlinjer och policys för revisorerna att följa. De belyste också vikten av att stämna av med kollegor om det skulle uppstå frågetecken kring gränsdragningen.

Revisorernas upplevelser kring revisionsrådgivning är att det är sådan rådgivning som har med revisionen att göra, som de stöter på i granskningen. Diskussioner kring periodiseringsfonder med klienten var ett exempel som en av revisorerna tog upp som revisionsrådgivning, då det är direkt kopplat till bokslutet. När det handlar om fristående rådgivning belyste revisorerna att det istället är sådant som inte har med revisionen att göra och som inte är kopplat till bokslutet.

Gällande frågan om det är lätt att dra gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning, upplevde alla revisorer att det är en gråzon. Viss rådgivning menade de är en självklarhet att de inte får ge, som till exempel värderingar, men att det i andra situationer är svårare att avgöra. Att det är en gråzon visade sig också genom att några av revisorerna ansåg att skattefrågor hör till revisionsrådgivning, medan en annan ansåg att det hör till fristående rådgivning. Även då det händer nya saker i ett pågående uppdrag och att det uppstår nya frågor att ta ställning till, tyckte en av revisorerna att det hörde till en situation där det är svårare att dra gränsen.

De flesta av revisorerna återkom förvisso till att de själva känner på sig när rådgivningen skulle kunna hota oberoendet. En revisor ansåg att ju mer erfarenhet revisorn har, desto lättare är det att dra gränsen. De revisorer som arbetade med större samt börsnoterade bolag, förklarade också att det är mycket mer riktlinjer och regler att förhålla sig till där gällande rådgivning, än vad det är i mindre bolag. Anledningen till det är för att de är av allmänt intresse, och då det är striktare regleringar för revisorn att förhålla sig till, blir också gränsdragningen tydligare.

Fördelar och nackdelar med rådgivning

Den stora fördelen som samtliga revisorer lyfte fram med rådgivning är att kunskapen om klientens verksamhet ökar. Vissa ansåg att de genom rådgivningen får en bättre inblick i verksamheten, medan de andra menade att för att överhuvudtaget kunna göra en revision och ge råd, så måste de ha en bra inblick i verksamheten från början. Det rörde alltså delade meningar kring om det var rådgivningen som gav en bättre kunskap, eller om en bra kunskap från början gav bättre rådgivning. Samtliga revisorer ansåg emellertid att de två sakerna hänger väl ihop och utgör en stor fördel, både för klienten och för revisorn. För klienten upplevde revisorerna att det är en fördel, då de poängterade att det är rådgivning som klienterna efterfrågar, inte enbart en granskning och ett utlåtande i form av en revisionsberättelse. Revisorerna sitter på mycket kunskap om deras klienters verksamheter, och de menade att det faller naturligt att i ett sådant läge också ge rådgivning om förbättringar till klienterna. Det ligger i revisorernas intresse att hjälpa klienterna och att ge ett mervärde för dem. Dels för att de tycker att det är roligt, men också för att klienterna i vissa fall kan sakna den ekonomiska kompetensen som revisorn besitter, och som kan vara nödvändig för att utveckla verksamheten.

”De vill ju ha något mer i form av klokskap på något sätt, någon att hålla i handen när det skakar.” (Revisor E)

En annan anledning till att det ligger i revisorernas intresse med rådgivning är att de vill behålla klienten. Flera av revisorerna påpekade att det är genom rådgivningen som de bygger upp ett förtroende och en relation till klienten. Det är genom rådgivningen de visar att de har kompetens, dels inom juridik och ekonomi, men också om klienten och dess verksamhet. Revisorerna upplevde att om de har bra kunskap om sin klient och kan ge bra råd, så litar också klienten mer på dem, vilket i sin tur bygger upp förtroendet. Genom att

förtroendet byggs upp, underströk revisorerna att klienterna tenderar att ställa frågor löpande under revisionen, vilket gör det lättare för dem att ge rådgivning så saker blir rätt från början. Rådgivningen leder enligt revisorerna också till att de kan komma på fler frågor kring verksamheten, som i sin tur leder till en bättre revision.

”Jag tycker ju att det ofta skapar en bra förståelse för verksamheten hos en antingen befintlig kund eller blivande kund när man kommer in och kan göra rådgivningsuppdrag. Det kan också vara kontaktskapande, man kommer ju ofta in på andra frågor och andra aspekter än vad man gör i ett vanligt revisionsuppdrag. Jag tror det är viktigt att så länge man kan hålla på oberoendet så är det viktigt att en revisionsbyrå kan leverera den typen av tjänster också för att kompetensen finns, det är viktigt att kunder kan vända sig till en revisionsbyrå och även få rådgivning där.” (Revisor G)

Den största och enda nackdelen med rådgivning som alla revisorer såg det, är att oberoendet kan äventyras. Framst pratade de om att det är det synbara oberoendet som hotas. Detta då det utifrån kan ses som att revisorn inte skulle kunna vara kritisk till den rådgivning som getts till klienten, eftersom det ska granskas av samma person som gett råden.

”De är ju det att om jag kommer ut och ger råd till vissa saker, och så kommer jag ut ett halvår senare och gör revision då, ska jag då vara kritisk till de råden jag gav? Ja det kan jag ju vara, men så kanske det inte ser ut utifrån.” (Revisor D)

Flera av revisorerna menade även att de är tvungna att vara mer uppmärksamma på att de inte ger för mycket rådgivning, så att hot mot det faktiska oberoendet i form av självgranskningshot uppstår. Självgranskningshotet definierades enhetligt av samtliga revisorer. För dem handlar det om att de inte får vara med och upprätta redovisning, ta ställning till beslut eller ge råd till den klienten som de ska göra en revision på.

En annan aspekt som somliga revisorer hade, var att bara genom att ta ut ett arvode från klienten, så kan det ses som ett beroende. Speciellt när en stor del av arvodet kommer från rådgivning. Frågan de ställde sig var om det verkligen är 100 procent oberoende om man får betalt av en kund.

”Det är det som är problemet med detta yrket egentligen, att om man nu ska vara en kontrollfunktion, så borde man inte vara en privat kontrollfunktion för allting handlar ju om arvoden och rådgivning. Alltså en kontrollfunktion skulle lika gärna kunna vara skatteverket om man säger så. Och att staten skulle utse vem som skulle vara revisor och då skulle man nog få helt andra resultat än vad man ser idag, det tror jag.” (Revisor F)

Vidare kom de fram till att de aldrig skulle sätta det ekonomiska intresset hos en klient före deras oberoende. Det framgick också att eftersom revisorerna arbetar på stora byråer, så menade de att arvodet inte spelade en sådan avgörande roll att det skulle gå före deras oberoende. En av revisorerna påpekade att en stor byrå ”aldrig är i knäna” på en enstaka klient, medan det finns en större risk att en liten byrå är det.

”Sen så ska ju alla revisorer ha den etiken och moralen att oavsett hur högt eller lågt arvode, så ska man göra ett professionellt jobb. Är jag beroende, då får jag säga nej till den kunden. Eller låta det på något sätt hitta en ny lönsamhetsmodell i firman där du kan ha en sådan kund och du kan tappa den.” (Revisor H)

Vänskapshotet var också någonting som kom på tal i samband med att revisorn bygger upp en relation till klienten genom rådgivningen. Ju mer de känner någon och ju mer de arbetar med någon så kommer också en starkare relation, vilket poängterades av flera revisorer. Risker som några kunde se var att det efter många år skulle kunna uppstå vänskap, och skulle de se något konstigt i räkenskaperna och inte påpeka det, så är det nära ett vänskapshot. De menade återigen att det är viktigt med integritet i en sådan situation. Oavsett en nära relation till klienten så kan de agera professionellt och vara kritiska i granskningen. Det poängterades dock av revisorerna att de upplevde att det synbara oberoendet kan hotas av en sådan situation. En utomstående menade de skulle kunna tolka situationen fel, och kunna tro att revisorn inte är oberoende om de har en nära relation till klienten. Revisorerna underströk att de såg en risk med det, och att det är viktigt att ha en kommunikation med de utomstående parterna om oberoendet för att undvika att det hotas.

Rådgivning och oberoende

Då tidigare studier pekar på att rådgivning börjar bli en större del av yrket, ställdes det en fråga om de som revisorer verkligen kan vara helt oberoende då. Först och främst rådde det delade meningar kring om rådgivning börjar ta mer plats inom yrket. Vissa av revisorerna ansåg att det börjar ta mer plats, några tyckte att det har varit precis likadant som tidigare och de fanns även de som menade att det börjar bli en mindre del. En samlad mening som alla revisorer hade var dock att de ansåg sig kunna vara helt oberoende, oavsett hur stor del rådgivningen har inom yrket.

Det framgick vidare att de som ansåg att rådgivning är en stor del av yrket och att den tjänsten ökar, menar att det ställer högre krav på revisorn att kunna avgöra vad som ses som revisionsnära rådgivning och fristående rådgivning. Som revisorer måste de fundera på varje tjänst de gör och om det är förenligt med deras oberoende. De upplevde också en problematik med att det synbara oberoendet kan hotas mer, ju mer rådgivning som de utför. Att de ger råd under året som de sedan ska vara kritiska till vid bokslutet, förstod de att det kunde ses som problematiskt. Problematiken menade de bland annat ligger i att det kan finnas ett kunskapsgap hos kritiker till att revisorn utför rådgivning.

”Vi förutsätts ju göra en revision så som egentligen regelverket är uppställt. Det är ju ganska väl definierat i ISA-standarder hur en revision ska genomföras i Sverige idag. De är klart att, de kanske vi är lite dåliga på att förmedla till många intressenter om hur omfattande det där regelverket faktiskt är. Så den som väldigt ifrågasätter om vi kan hålla på med rådgivning kanske inte till fullo förstår vad vi måste göra för överväganden i revisionen.”
(Revisor C)

Eftersom för mycket rådgivning är starkt kopplat till självgranskningshotet, förstår revisorerna problematiken med att utföra rådgivning. De höll med om att hotet mot självgranskning ökar, men att de aldrig skulle träda över den gränsen att de faktiskt skulle ge sådana råd som de själva granskar senare i revisionen. Reglerna de har kring självgranskning är så pass strikta att de menar att det till och med kan vara svårt att utsätta sig för självgranskning. De interna kontrollerna som finns och kontrollerna som Revisorsinspektionen gör, gör det också svårt för revisorn att träda över gränsen.

”Du har ju en intern kvalitetskontroll och de kollar ju allt. De kollar ju analysmodellen och databasen, vad du har gjort, hur du har värderat, vad du har tagit ställning till och inte. Så du kan liksom inte hoppa över något för de kommer ju med jämna mellanrum och så väljer de ut några som de tittar på. Det ska vara gjort i rätt tid, rätt ordning och du ska dokumentera så att de förstår och att de ska göra samma sak som dig och komma till samma slutsats som jag har kommit till. Så det är ju inget jag kan säga ”jag skiter i att åka på inventering idag” för då får jag inte så himla kul från kontrollen sen.”
(Revisor A)

En av revisorerna menade också att bara för att rådgivningen börjar ta mer plats, så betyder inte det att självgranskningsshotet utsätts, då det kan handla om att det är sådan rådgivning som inte är kopplat till bokföring på det sättet som ökar. Exemplet som revisorn tog upp var nya lagar och omställningar som GDPR, och hen ansåg inte att rådgivning om det skulle påverka självgranskningsshotet.

Slutligen upplevde ingen av revisorerna att deras faktiska oberoendeställning påverkas av att ge rådgivning till klienter, då de menade att de har modet och integriteten att kunna vara kritiska och opartiska. De såg inte heller att de fanns någon egen vinning med att träda över oberoendegränsen, då de skulle bli hårt straffade och riskera att sätta hela sin karriär på spel. Om deras oberoendeställning skulle påverkas av att ge rådgivning så menade de att någonting är fel, och då är revisoryrket inte något för personen in fråga. Skulle de ha ett uppdrag och märka att rådgivningen börjar gå för långt så skulle de avbryta uppdraget.

”Kan man inte lämna råd och vara oberoende så har man ingen integritet, och då ska man inte vara revisor.” (Revisor B)

4.6 Sammanfattning av empiri

Relation

En god relation mellan revisor och klient upplevde majoriteten av revisorerna att den har sitt ursprung i att parterna har ett behov av varandra. Revisorerna ansåg sig behöva klienter för att kunna verka på marknaden samtidigt som klienterna behöver revisorernas kompetens. För att bygga upp relationen påstod flera av revisorerna att det är viktigt att vara tillgänglig, ta klienternas frågor på allvar samt visa ett intresse för klienternas verksamhet. Förutom det hävdade även revisorerna att kommunikationen mellan revisor och klient är central, utan den ansåg de att missförstånd lättare kan uppstå och påverka relationen negativt. Till sist upplevde ett stort antal av revisorerna att förtroende är en betydelsefull del. De menade att klienter måste kunna förlita sig på dem och deras arbete.

Förtroende

Revisorernas grundläggande upplevelser angående uppbyggnad av förtroende är att de vilar på olika pelare beroende på vems förtroende det handlade om. De menade att förtroendet från intressenterna till ett bolags finansiella rapporter är förenat med en revision som utfört korrekt utifrån de lagar och regler som finns. Förtroendet från klienter ansåg de istället främst komma från rådgivning och att de får hjälp med det de behöver. För att bygga upp den typen av förtroende ansåg några av revisorerna att det är viktigt att ha den rätta kompetensen för att kunna uttala sig. De upplevde att klienterna ofta söker och får ett förtroende för en revisor som är påläst och kunnig på sitt ämne, men också genom att visa engagemang. För att både kunna genomföra en korrekt revision, enligt de lagar och regler som finns, och ge rådgivning ansåg majoriteten av revisorerna att det också krävs integritet. De poängterade att det är väldigt viktigt att våga stå på sig, visa att man inte accepterar allt och rapportera de fel som hittas.

Både gällande revisorernas roll som oberoende revisor och som rådgivare kunde majoriteten räkna upp flera möjliga hot mot förtroendet. Bristande kompetens om sin klient var ett av hoten, främst mot förtroendet från klienter. Gällande förtroendet från intressenter såg de att rådgivning kan utgöra ett hot. Utför revisorn mycket rådgivning till en klient, menar de att det kan bli ett synbart hot mot oberoendet, och att intressenter därigenom kan tappa förtroende för dem. Även om de poängterade dessa hot, var revisorerna tydliga med

att det är väldigt sällan det händer. Anledningen till det menade de var för att de har en tydlig kommunikation med både klienter och intressenter samt att de har en integritet.

Oberoende

Revisorerna ansåg att integritet, opartiskhet och objektivitet var de tre ledorden för att förklara oberoendet. Genom att ha integritet menade de att de har förmågan att kunna stå på sig och vara kritiska. De belyste även deras egen känsla inför uppdrag som en viktig faktor för att förklara oberoendet. Hur de själva upplever oberoendet kontra hur de tror att andra uppfattar deras oberoende, såg de dock en skillnad i. Revisorerna menade att det handlar om hur mycket kunskap den utomstående har. Gällande stora klienter upplevde de att de ofta har bra kunskap om revisorns oberoende, men att små klienter, ägare samt allmänheten i stort inte har samma kunskap. Att dessa parter inte har lika bra kunskap om revisorns oberoende, ansåg revisorerna vara ett hot mot oberoendet. Även media togs upp som en part, där bristen på kunskap om oberoendet inte är fördelaktigt för varken revisorer eller byråerna de arbetar på.

Oberoendet menade de att det handlar om ställningstaganden, vilket gör att integriteten är ytterst viktig att ha. Samtliga revisorer var enade om att oberoendet är något som finns med i bakhuvudet, i arbetssättet och framförallt inför nya uppdrag, men att de inte tänker på det dagligen. Det framgick att revisionen kan utföras på olika sätt, men att själva grunden med att revisorn ska vara oberoende alltid är densamma.

Rådgivning

Revisorerna upplevde att det kan vara svårt att veta vilken rådgivning som hör till revisionen och vad som klassas som fristående. Gråzonen ansåg de grunda sig i att det inte är samma typ av regelverk som oberoendereglererna. Dock har de interna riktlinjer att förhålla sig till, men trots det upplevde de att det kan vara svårt att avgöra det ändå. Bortsett från det ansåg de att rådgivningen ger många fördelar, där den stora fördelen handlade om kunskap om klientens verksamhet. Genom rådgivningen och en god kunskap om klientens verksamhet, menade de att de bygger både en god relation och ett förtroende hos klienten. Revisorerna poängterade att det handlar om att ge klienten ett mervärde.

Den enda och stora nackdelen revisorerna såg med rådgivning är att det skulle kunna hota oberoendet. De hoten mot oberoendet som kom på tal var egenintressehotet, vänskapshotet

samt självgranskningshotet. Egenintressehotet berördes genom att några av revisorerna tog upp att genom att revisorn erhåller ett arvode för rådgivningen, kan det ses som ett beroende. Gällande vänskapshotet handlade det om att en lång relation mellan revisor och klient som uppkommer genom rådgivningen, till slut skulle kunna resultera i vänskap. Självgranskningshotet ansåg de också skulle kunna vara hotat då de ger mycket rådgivning. Främst menade revisorerna att det handlade om hot mot det synbara oberoendet. Avslutningsvis upplevde ingen av revisorerna att deras faktiska oberoendeställning påverkas av att ge rådgivning till klienter, då de menade att de har modet och integriteten att kunna vara kritiska och opartiska. De såg inte heller att de fanns någon egen vinning med att träda över oberoendegränsen, då de skulle bli hårt straffade och riskera att sätta hela sin karriär på spel. Om deras oberoendeställning skulle påverkas av att ge rådgivning så menade de att någonting är fel, och då ska de inte vara revisorer.

5. Analys

Utgångspunkten i denna analys är den tidigare presenterade analysmodellen från kapitel 2.6. Modellen består av det inledande området *relation mellan revisor och klient*, följt av de tre huvudområdena *förtroende*, *oberoende* och *rådgivning*. Med anledning av det kommer analysen bestå av samma fyra områden som rubriker. Under rubrikerna kopplas även respektive begrepp in som har länkats samman med områdena i analysmodellen.

5.1 Relation mellan revisor och klient

Flertalet av revisorerna upplevde att en god relation mellan revisor och klient har en betydelsefull roll, vilket även var något som Grönroos (2015) belyste.

Revisorerna ansåg att relationen har sitt ursprung i att parterna har ett behov av varandra. Klienterna har ett behov av revisorernas kompetens och profession för att få sina räkenskaper granskade, samtidigt som revisorerna behöver klienter för att kunna verka på marknaden. Det kan kopplas till ett av de tre begreppen inom relationsforskningen som Grönroos (2015) presenterade, *attraktion*. Revisorerna upplevde att det främst är rådgivning som klienterna efterfrågar, vilket även Kinney et al (2004) påstod. Att det finns en efterfrågan kan därmed kopplas till att det finns en *attraktion*. *Attraktionen* från klienterna skulle då kunna öka om revisorerna uppfyller deras efterfrågan genom att utföra rådgivning, vilket i sin tur förbättrar relationen. Revisorerna i studien poängterade även att klienterna efterfrågar rådgivning på grund av deras kompetens. Kompetensen som revisorerna besitter, kan även det utgöra en typ av *attraktion*. Det skulle kunna ses som att ju mer rådgivning revisorn ger, och ju mer kompetens revisorn har, desto högre *attraktion* från klienterna.

I en relation ansåg även flera av revisorerna att det är viktigt att vara tillgänglig och visa ett intresse för verksamheten. Det kan i sin tur kopplas ihop med det andra begreppet inom relationsforskningen, *engagemang* (Grönroos 2015). Med anledning av att en större andel av revisorernas möten sker på distans, som en följd av digitaliseringen, ansåg flertalet av revisorerna att ett visat *engagemang* har blivit ännu viktigare. Rådgivning upplevde revisorerna är en metod som kan användas för att visa ett *engagemang*. De menade att rådgivningen gör att de kan sätta sig in i klientens verksamhet på ett djupare plan, som i sin tur kan visa på ett större *engagemang*. Rådgivning kan alltså användas som ett

hjälpmedel för att bygga upp en god relation mellan revisor och klient, vilket även understryks av Ye et al. (2011).

Revisorerna upplevde även att det är viktigt att klienterna kan förlita sig på dem och deras arbete, vilket även var något Grönroos (2015) och Svanström (2004) ansåg. Flera av revisorerna upplevde att risken är större att bli utbytt mot en annan revisor om det inte finns något *förtroende* mellan dem och klient.

De tidigare studierna som har påvisat att *attraktion*, *engagemang* och *förtroende* har spelat en viktig roll inom relationen mellan revisor och klient kan alltså styrkas med revisorernas upplevelser. För att bygga upp dessa tre begrepp ansåg revisorerna att det krävs rådgivning. De ansåg att en relation inte kan byggas på enbart revision, och därför vill de kunna erbjuda rådgivning till klienten. Det kan bero på att revisionen görs enligt lagar och regler, och därför skulle klienten kunna uppleva det som opersonligt och att det inte görs med samma *engagemang* som vid rådgivning.

5.2 Förtroende

Revisorerna i studien belyste att *integritet* är den viktigaste egenskapen för en revisor och för att bygga förtroende, vilket även var ett begrepp som Mayer et al. (1995) påpekade. Enligt revisorerna har de ett förtroende oavsett om det gäller revision eller rådgivning då de har *integritet*. Förutom egenskapen *integritet* belyste revisorerna även samma eller likande övriga egenskaper och faktorer som Mayer et al. (1995) påstod var av betydelse vid uppbyggnad av förtroende; *välvilja* och *förmåga*.

Vid uppbyggnad av förtroende från både intressenter och klienter kan revisorernas uttalanden kopplas samman till Mayer et al. (1995) förklaring *välvilja*. Precis som vid uppbyggnad av en god relation, påstod revisorerna att tillgänglighet och ett visat intresse för klientens verksamhet är av betydelse. Att de har ett intresse för att hjälpa klienten kan kopplas till *välvilja*. Gällande uppbyggnad av förtroende för intressenter, kan *välvilja* kopplas till att revisorerna vill intressenter väl genom att säkerställa att de får en rättvisande bild av ett bolags finansiella rapporter. Skulle revisorerna å andra sidan agera på ett sätt som enbart gynnar dem själva menade de att förtroendet från intressenter skulle hotas. Visar de inte heller en *välvilja* för klienten, riskerar de att förtroendet hotas även där.

Förtroendet är starkt sammanlänkat med relationen, vilket kan förklaras med hjälp av revisorernas uttalanden om att det krävs *välvilja* för att upprätthålla ett förtroende.

Förtroendet från enbart klienterna ansåg revisorerna är korrelerat med att klienterna får den hjälp de efterfrågar, vilket de oftast upplevde är genom rådgivning. Flera av revisorerna ansåg alltså att de får ett större förtroende från klienterna när de utför rådgivning. Revisorerna poängterade att de genom rådgivningen visar på kunskap om klientens verksamhet, och att det är viktigt att ha den rätta kunskapen för att kunna uttala sig. Det kan kopplas till Mayer et al. (1995) och deras förklaring av *förmåga*. Revisorerna var eniga om att ju mer kompetens revisorn har inom ett område, desto mer förtroende byggs det upp. Utifrån deras egna erfarenheter så har de upplevt att klienter ofta söker efter och får förtroende för revisorer som är pålästa och kunniga på sitt ämne, vilket kan kopplas till de *förmågor* revisorn har. Revisorerna menade också att det är genom rådgivningen som de visar klienten *välvilja*, då de sätter sig in i klientens verksamhet och vill hjälpa dem. Att revisorerna även har *integritet* här för att bygga förtroende, kan handla om att de följer klienternas principer om att få den hjälp de efterfrågar, alltså rådgivning.

Egenskaperna och faktorerna som nämnts ovan; *integritet*, *förmåga*, *välvilja* kan även kopplas ihop med den delen av förtroende som Grönroos (2015) kallade för *personlighetsbaserat förtroende*. För att revisorerna ska bygga eller upprätthålla ett förtroende hos sina klienter, krävs det att de innehar egenskaperna och beaktar faktorerna. Ett av hoten mot förtroendet menade revisorerna är att de inte har den rätta, eller tillräckligt hög kompetens, alltså *förmåga*. Som oberoende revisor och rådgivare menade de att ett felaktigt råd eller om felen i bolagens räkenskaper inte skulle hittas så hade förtroendet antagligen hotats. De menade att det är farligt att vara för säker och att det istället är bättre att berätta när de inte kan något.

Gällande förtroendet från enbart intressenterna till ett bolags finansiella rapporter, upplevde revisorerna istället är förenat med att revisionen utförs korrekt och utifrån de lagar och regler som finns. Enligt Wines (2011) ska revisorn agera med *integritet*, *opartiskhet* samt *objektivitet* när ett bolag revideras, alltså oberoende. Intressenterna förväntar sig med anledning av det att detta upprätthålls, och gör det inte kan förtroendet från dem påverkas negativt. Att revisorn innehar *integritet* för att skapa förtroende hos intressenterna, kan vara att de följer intressenternas förväntningar om oberoendet, alltså

principer som Mayer et al. (1995) benämnde det. Det kan också kopplas ihop med den delen av förtroende som Grönroos (2015) kallar *systembaserat förtroende*. Med andra ord menade revisorerna att de genom att bibehålla sin oberoendeställning, kan bygga upp eller upprätthålla ett förtroende från intressenterna. Hot mot det *systembaserade förtroendet*, framgick det av revisorerna är om de utför för mycket rådgivning till en klient. Eftersom oberoendet är starkt kopplat till förtroendet, och utförandet av rådgivning kan se ut att hota oberoendet, kan det leda till att förtroendet också hotas.

Även om majoriteten av revisorerna i studien ansåg att för mycket rådgivning till en klient kan vara ett hot mot de systembaserade förtroendet, poängterades det mer tydligt av de revisorerna med mindre erfarenhet. Det kan ha att göra med att de som nya inom branschen inte vill göra fel och äventyra sin position, och att de därför belyste det viktiga i att följa lagar och regler. Att revisorerna med mer erfarenhet inte underströk det lika tydligt, kan bero på att de har arbetat längre inom branschen och därmed är mer bekväma i rollen som revisor och rådgivare. Det kan också ha att göra med att de under sina år i branschen har hunnit skapa ett namn, som i sig bygger ett förtroende som de kan luta sig emot, till skillnad från de yngre revisorerna.

5.3 Oberoende

Revisorernas beskrivning av vad oberoendet är, kan kopplas samman till Wines (2011) begrepp *integritet*, *opartiskhet* och *objektivitet*. Revisorerna upplevde att *integritet* är en viktig egenskap för en revisor, och att den är avgörande för att kunna vara en oberoende revisor. De menade även att de som revisorer inte ska ha något intresse av klienten som skulle kunna äventyra deras förmåga att ta ställning till dem, vilket kan länkas samman med *opartiskhet*. Genom att ha *integritet* samt att de är *opartiska*, agerar de även med *objektivitet*.

Faktiskt oberoende

Känslan revisorerna har inför ett uppdrag var också avgörande för dem att bedöma oberoendet. Integriteten och revisorernas egen känsla kan länkas samman till Diamants (2004) förklaring av det *faktiska oberoendet*. Det framgick att revisorerna tyckte att det var lätt att bedöma sitt *faktiska oberoende*, att de vet när det är oberoende och inte. Svanström (2004) hävdade att det är svårt att precisera vilka omständigheter som kan rubba revisorns

oberoende, medan revisorerna i denna studie ansåg sig kunna avgöra det utan större svårigheter. Anledningen till det kan vara för att de är auktoriserade revisorer, och därmed har mycket erfarenheter av yrket och hur de ska agera oberoende. Genom det har de varit med om många olika situationer, vilket gör det lättare för dem att bedöma oberoendet.

Synbart oberoende

Det visade sig finnas en skillnad beträffande hur revisorerna upplevde att utomstående (klienter, intressenter till företagen, allmänheten) uppfattar oberoendet, i förhållande till hur de själva upplever oberoendet, vilket också Dopuch et al. (2004) har identifierat. Resultatet som visade sig i denna studie var att graden av det *synbara oberoendet* handlar om hur mycket kompetens som den utomstående har om revisorsyrket. Ju mer kompetens den utomstående har, desto bättre antaganden om oberoendet kan göras.

Diamants (2004) förklaring av det *synbara oberoendet* stödjer revisorernas uppfattningar om det. Revisorerna underströk främst att klienternas uppfattning om deras oberoende är viktigt eftersom det är deras verksamheter som revideras, och de bör därför ha kunskap om vad revisorn är berättigad att göra. Revisorerna upplevde också en skillnad i om det handlade om ett stort eller litet bolag som de hade som klient, och det kan förklaras genom att revisorns oberoende är mer uttalat när det gäller börsnoterade bolag. Där finns det enligt revisorerna ett större intresse hos allmänheten med fler aktieägare, vilket gör det viktigare för revisorn att vara oberoende i en sådan situation där fler ska tas hänsyn till. Förklaringen till det kan vara att de små bolagen inte har lika många intressenter att hänsyn till, samt att investeringarna som görs där oftast handlar om betydligt mindre summor än ett stort börsnoterat bolag.

Förtroende och oberoende

Gällande det synbara oberoendet beskrev Diamant (2004) att den bild av revisorns oberoende som intressenterna får, är den bedömningsgrund de har för att mäta kvaliteten i revisorns arbete. Det innebär att media spelar en stor roll för hur oberoendeproblemen speglas utåt, vilket en av revisorerna i denna studie tog upp som ett hot. Revisorn menade att om media inte har kunskap om revisorns oberoende, kan de dra felaktiga slutsatser om det och det kan påverka det synbara oberoendet negativt. Det kan i sin tur innebära att det skadar både revisorns och byråns förtroende, från klienter men också intressenter. Revisorn som tog upp det kom från en av The Big Four, och arbetade mest med stora och

börsnoterade bolag, vilket kan vara förklaringen till att ämnet togs upp. Skulle det ske någon företagsskandal gällande ett börsnoterat bolag, där media skriver om det och drar felaktiga slutsatser om revisorns inblandning och oberoende, kan det ges en missvisande bild utåt. Därigenom kan också det synbara oberoende hotas på grund av tredje parts, som media, okunskap om oberoende. Att förtroendet kan raseras på grund av det, kan stödjas av Öhman (2007). Precis som honom, menade revisorerna att förväntningarna som utomstående har på dem, bygger på att de är oberoende. Om media då skulle dra egna slutsatser som är länkade till att de tror att revisorn inte varit oberoende i någon händelse, skulle det snabbt kunna radera förtroendet. Det har även stöd av Hemraj (2003), som menade att revisoryrket har blivit hårt kritiserat efter företagsskandaler som hänt i USA under 2000-talet. Det skulle kunna vara applicerbart även här i Sverige, eftersom det har stöd i denna studies resultat.

5.4 Rådgivning

Revisorerna i studien upplevde en gråzon mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning, vilket även Carrington (2014) belyste. Revisorerna menade att den rådgivning som ges i samband med granskningen, ibland kan vara svår att veta om den är okej eller inte. Eftersom området inte är lagstadgat, och situationerna kan vara olika från gång till gång, kan det vara svårt att avgöra det. Det kan vara en problematik om revisorerna inte vet vart gränsen går, då det skulle kunna innebära att revisorn ger sådan rådgivning till klienten att det blir en typ av ställningstagande åt den, vilket även Barkess et al. (2002) menade på är en risk med rådgivning.

Trots att revisorerna upplevde att det ibland kan vara en gråzon, så poängterade de att de ofta känner på sig när rådgivningen är nära att gå över gränsen. Samtliga revisorer påpekade att det handlar om *integritet*, så oavsett om revisorerna hade kort eller lång erfarenhet av yrket hade de en samlad mening i frågan. Att de har en känsla om när det är nära att hota oberoendet kan kopplas till Diamants (2004) förklaring av det *faktiska oberoendet*. Frågan som kan ställas är dock om det går att lita på revisorernas egen känsla, då det kan ses som luddigt och svårt att avgöra. Faktum är att revisorerna har flertalet lagar, regleringar och riktlinjer att förhålla sig till, vilket stöds av Moberg (2006), Svanström (2004) samt FAR, och i resultatet framgår det att revisorerna alltid har med oberoendereglererna i bakhuvudet. Med bakgrund av det, samt revisorernas uttalanden i denna studie, får det antas att det går

att lita på att de upprätthåller det *faktiska oberoendet*. Hade däremot inte lagarna funnits, hade det varit svårare att lita på revisorernas förmåga.

I resultatet framgick det att det *synbara oberoendet* hotas mer av att revisorn utför rådgivning. Förklaringen till det kan vara att en utomstående bara har en bild utifrån av revisorns handlingar att grunda sitt förtroende på, då de inte kan sätta sig in i och förstå hur revisorn tänker. Det stöds även av Svanström (2008) som poängterade svårigheten för utomstående att beakta revisorns *faktiska oberoende*. En handling av revisorn, som rådgivning, som utåt sett kan se ut att hota oberoendet, kanske i själva verket inte hotar oberoendet alls då revisorns känslor och tankar inte visar sig utåt. Att det *synbara oberoendet* hotas av rådgivning stöds också av Dopuch et al. (2013).

I denna studie skulle det *synbara oberoendet* också kunna hotas av att små klienter som inte har kunskap om revisorns oberoende. Revisorerna upplevde att klienterna ofta rådfrågar om saker som kan leda in dem i gråzonen, där det alltså inte är tydligt vilka råd som får eller inte får ges. Revisorerna ansåg med anledning av det att kommunikationen till klienten i den situationen är viktig. Genom att ha en dialog om vad de får och inte får göra, minskas risken för att oberoendet hotas.

Rådgivning och egenintressehot

En av anledningarna till att rådgivningen hotar oberoendet, menar Beattie et al. (1999) och Kinney et al. (2004) är för att revisorn tar ut ett arvode för det. Även några av revisorerna i studien ifrågasatte den ekonomiska aspekten och om man verkligen kan vara helt oberoende i det läget. De belyste dock att de aldrig skulle sätta den ekonomiska vinningen före deras oberoende, vilket säger emot Ferguson et al. (2004). Revisorerna i denna studie underströk att de har en *integritet* som gör att även om det finns ett högt eller lågt arvode, så kommer de göra samma utförliga arbete och agera oberoende.

Den ekonomiska vinningen som revisorn får genom att utföra rådgivning, kan kopplas till egenintressehotet. Att egenintresset skulle påverkas av rådgivning är dock inte någonting som revisorerna i vår studie håller med om, och det kan stödjas av Kallapur et al. (2009) och Reynolds et al. (2004) studier som visar på att det inte är arvodet i sig som påverkar oberoendet. Anledningen till att revisorerna i denna studie inte såg att egenintresset för dem är hotat, menade de har att göra med att de arbetar på stora byråer. En stor byrå har många

fler klienter än en liten byrå, och har därför ”råd” att tappa klienter. Det blir alltså inte samma typ av ekonomiska beroende som det skulle kunna bli för en liten byrå. I en liten byrå skulle kanske ett högt arvode från en klient märkas av betydligt mer, än i en stor byrå.

Rådgivning och vänskapshot

I resultatet framgår det att revisorerna anser att det finns många fördelar med rådgivning. Främst upplever de att det är rådgivningen som bygger upp relationen till klienten, vilket även stöds av Carson et al. (2011). Genom rådgivningen menade vissa av revisorerna att de får en bättre kunskap om klientens verksamhet, vilket både Carson et al. (2011) och Carrington (2014) också understryker. De andra revisorerna ansåg istället att de behöver ha bra kunskap om verksamheten från början för att kunna göra en bra revision, men att de genom en bra kunskap om verksamheten kan ge bra råd. Den stora poängen som samtliga revisorer belyste med en bra kunskap om verksamheten är att det är av stor betydelse för dem för att bygga relationen och förtroendet med klienterna. Revisorernas kunskap om verksamheten kan översättas till att de har *förmåga* enligt Mayer et al. (1995). Genom att de hjälper klienterna genom rådgivning visar revisorerna på *välvilja*, eftersom de sätter sig in i klientens verksamhet på ett djupt plan. De tar sig tid att förstå sig på klienterna, och utan att ha *välvilja* och *förmåga* skulle de inte heller kunna ge bra råd.

Rådgivningen utgör också en *attraktion* för både klienten och revisorn. I resultatet framgick det att revisorerna upplevde att det främst är rådgivning som klienterna efterfrågar, då revisorerna innehar mycket kunskap om verksamheten som klienterna själva inte har på samma sätt. Det framhävs även av Kinney et al. (2004), som också kom fram till att rådgivningen är högt efterfrågad av företagen. En efterfrågan kan ses som en *attraktion*, eftersom det visar sig vara något klienterna vill ha. Det visar sig också finnas en *attraktion* i rådgivningen för revisorerna, då de menade att de inte skulle få några klienter om de inte hade något mervärde att erbjuda dem utöver revisionen. De ansåg inte att en relation och ett förtroende kan byggas på enbart revision, och därför vill de kunna erbjuda rådgivning till klienter.

Tidigare studier visar på att rådgivningen stärker relationen (Hay et al., 2006; Bennet & Robson, 2005) och det visar sig även i denna studies resultat. Om en för stark relation byggs, kan det dock hota revisorns oberoende i form av vänskapshotet, vilket återfinns i FAR:s analysmodell. Revisorerna i denna studie kunde se en risk med att en för stark och

långvarig relation till klienten, till slut skulle kunna leda till vänskap. Tack vare att de har en *integritet*, så upplevde de att de kan vara kritiska i granskningen och agera professionellt oavsett om de har en nära relation till klienten. Vänskapshotet upplever de därför inte vara i fara. Det är istället det synbara oberoendet som revisorerna upplever är utsatt i denna typ av situation. Utifrån skulle det kunna ses som svårt för revisorn att vara kritisk till någon de ser ut att ha en nära relation till.

Rådgivning och självgranskningshot

Revisorernas beskrivning av hur de upplever självgranskningshotet kan länkas samman till FAR:s (2006) beskrivning av det. I resultatet framgick det att vissa av revisorerna förstår problematiken med rådgivning och att självgranskningshotet är en uppenbar risk. De menade att hotet mot självgranskning ökar ju mer rådgivning som ges, men att de också blir mer medvetna om vilken rådgivning de ger i ett sådant läge. Revisorerna poängterade också att i och med att de blir mer medvetna, så skulle de aldrig träda över oberoendegränsen.

Anledningen till att de aldrig skulle ge sådana råd där de känner att det utgör ett självgranskningshot, kan vara för att området också är lagstyrkt. I 9 kap 17 § Aktiebolagslagen finns det specificerade jävsregler för revisorn om bokföring, vilket kan kopplas till självgranskningshotet. De strikta interna reglerna som The Big Four-revisorerna har på respektive byrå, kan även det vara en anledning till att de inte upplevde att självgranskningshotet är i verklig fara.

Revisorerna upplevde dock en risk med att det synbara oberoendet kring självgranskning skulle kunna vara hotat, då revisorn utför rådgivning. I resultatet framgick det att revisorerna upplevde en risk med att en utomstående skulle tro att de inte kan vara kritiska mot sin klient, då de gett mycket råd. Har revisorerna gett råd som de sedan ska ta ställning till genom att granska, menar de att det utifrån kan ses som en svår situation för revisorn att vara kritisk i.

Dopuch et al. (2003) har som ovan nämnt, understrukit att det synbara oberoendet hotas av att utföra rådgivning. Revisorernas upplevelser om att det synbara oberoendet kan hotas av att de genom rådgivningen kan ses som ett vänskapshot samt självgranskningshot, kan vara situationer som förklarar den tidigare forskningen. Anledningen till att det kan vara just

dessa hot, är för att de är mest ”synbara”. Det kan vara svårt för en utomstående att avgöra om en byrå är ekonomiskt beroende av en kund, därav utesluts egenintressehotet. En nära relation genom rådgivning kan däremot vara lättare för en utomstående att observera. Har revisorn haft en klient i många år och ger mycket rådgivning, finns risken att en utomstående tolkar det som vänskap. Ger revisorn mycket rådgivning till en klient, kan det också vara lättare för en utomstående att tro att revisorn till slut kommer granska sitt eget arbete. Rent synbart ser det inte bra ut att revisorn ger mycket rådgivning ur ett självgranskningsshots-perspektiv.

Rådgivning och förtroende- samt oberoendeställningen

Avslutningsvis kan det sägas att revisorerna i denna studie är väl medvetna om de hot som finns mot deras oberoende genom att de utför rådgivning. Alla var eniga om att deras faktiska oberoendeställning inte påverkas av att utföra rådgivning, vilket säger emot Bazerman et al. (1997). Bazerman et al. är ytterst kritiska till att revisorn kan upprätthålla sitt faktiska oberoende, medan revisorerna i denna studie menar att deras faktiska oberoende aldrig skulle rubbas.

Genom rådgivningen upplevde revisorerna att de stärkte relationen och sin förtroendeställning hos klienterna. Att relationen stärktes genom rådgivning upplevde de handlar om att det finns en *attraktion* i det, som även Grönroos (2015) belyste. I samband med att de utför rådgivning visar de också på *integritet*, *engagemang* samt *kompetens*, som i sin tur kan kopplas till det Mayer et al. (1995) skrev om förtroende. Det kan också länkas samman till Grönroos (2015) indelning av det *personlighetsbaserade förtroendet*, då *engagemang*, *integritet* och *kompetens* är någonting revisorn själv behöver inneha för att bygga förtroende. Revisorerna upplevde dock att förtroendet hos intressenterna kunde påverkas negativt av att de utför rådgivning. En förklaring till det kan vara att det synbara oberoendet hotas av det, eftersom oberoendet enligt FAR (2006) och Artsberg (2003) är starkt sammanlänkat med förtroendet.

Att revisorerna upplever att deras faktiska oberoendeställning upprätthålls, kan förklaras av att de är väl medvetna om att de som revisorer har förväntningar på sig att agera med professionalism. De hade inte valt att arbeta inom revisorsyrket, om de inte kände att de har en *integritet* och förmåga att vara *opartiska* och *objektiva* i sin yrkesroll. Att ta sig an revisorsrollen innebär också att ta sig an en oberoenderoll, vilket alla revisorer poängterade

att det är det viktigaste att ianspråka. Oberoenderollen upplevde de även vara viktig för att upprätthålla ett förtroende hos bolagens intressenter, vilket kan kopplas till Grönroos (2015) förklaring av det systembaserade förtroendet.

Det visar sig inte heller finnas några egna vinningar för revisorerna att träda över oberoendegränsen. Eftersom yrket är så pass lagstyrt som det är, skulle deras karriär lätt kunna raderas om de gjorde det. Revisorsinspektionen kommer även och granskar dem årligen för att säkerställa att de följer lagarna, för att utomstående ska kunna lita på att revisorn gör rätt. Flera av revisorerna i studien menade att det inte är värt att låta rådgivningen ta över så mycket, att det skulle innebära en gränsöverskridning av oberoendet på något sätt. Straffen som de skulle få i ett sådant fall kan vara väldigt hårda, och förmodligen skulle de aldrig kunna gå tillbaka till yrket om de blev dömda, då förtroendet för dem med stor sannolikhet skulle vara på botten. Att revisorer har tappat förtroende från intressenter efter en sådan händelse där oberoendet varit orsaken kan stödjas av Hemraj (2003).

5.5 Sammanfattning av analys

Vid utförandet av rådgivning upplevde revisorerna att förtroendeställningen gentemot klienter och intressenter påverkas olika. Mayer et al. (1995) ansåg att de tre väsentliga egenskaperna som krävs vid uppbyggnad av förtroende är, *integritet*, *välvilja* samt *förmåga*, vilket kan stärks med revisorernas upplevelser. Genom att de har *integritet*, kan de utföra rådgivning och därmed visa på *välvilja* och *förmåga*. Det kan kopplas till det *personlighetsbaserade förtroendet*, som enligt Grönroos (2015) handlar om att förtroendet byggs genom personliga egenskaper och faktorer. Revisorerna menade vidare att förtroendeställningen hos klienter påverkas positivt av att utföra rådgivning.

Förtroendeställningen mot intressenter upplevde de dock påverkas negativt av att utföra rådgivning. Deras upplevelser om hur de bygger förtroende från intressenter kan kopplas samman till Grönroos (2015) förklaring av det *systembaserade förtroendet*, som bygger på att det finns lagar och regler att förhålla sig till. I resultatet framgick det att revisorerna upplevde att de bygger förtroendet till intressenter genom enbart revisionen, och inte genom rådgivning. De upplevde istället att rådgivningen kan hota det *synbara oberoendet*,

och därmed påverkar det också förtroendeställningen negativt, då oberoende enligt Artsberg (2003) och FAR (2006) är en del av förtroendet.

Att revisorerna upplevde att det *synbara oberoendet* hotas av att utföra rådgivning, har stöd av Dopuch et al. (2003) som också benämnt det. Revisorerna i studien upplevde att det utåt sett kan ses som att det främst är *vänskapshotet* och *självgranskningshotet* som är utsatt, när de utför rådgivning. Anledningen till det är för att revisorerna påpekade att en utomstående kunde ha svårt för att se att revisorn kan agera *opartiskt* och *objektiv* mot klienten i de situationerna. Dels för att de har en nära relation till klienten, och det kan upplevas svårt att vara kritisk till någon i det läget, men också för att det kan upplevas svårt att vara kritisk till råd de själva har gett.

Till skillnad från det *synbara oberoendet* så upplevde revisorerna att deras *faktiska oberoende* inte hotas av att utföra rådgivning. De ansåg att det inte påverkas på grund av att de har *integritet*, vilket säger emot Bazerman et al. (1997) som ansåg att revisorerna alltid kommer sätta klientens intressen före deras oberoende. Revisorerna menade att om de inte hade *integritet* och förmågan att vara *opartisk* och *objektiv* mot sina klienter, så skulle de inte vara revisorer.

Vidare upplevde de att de känner på sig om deras *faktiska oberoende* skulle vara hotat, vid utförandet av rådgivning. De ansåg att relationen med klienten är viktig, och att den främst byggdes genom rådgivning. Trots det så upplevde de inte att det kunde utgöra ett *vänskapshot*, då de återigen tryckte på att de har *integritet* och kan sätta ner foten även om de skulle ha en nära relation till klienten.

Egenintresset upplevde revisorerna inte heller som hotat av rådgivning, då de även här pratade om *integritet* och förmågan att kunna ta ställning oavsett ett högt eller lågt arvode för det. Kinney et al. (2004) påpekade att de är svårare för revisorn att vara kritisk mot klienten då arvoden är inblandat, vilket denna studie säger emot. Genom att revisorerna är medvetna om vilka råd som får ges, och att de känner på sig när oberoendet är hotat, upplevde de inte heller att *självgranskningshotet* var i fara. De upplevde att det kunde vara hotat genom att utföra rådgivning, men att de visste när råden utgjorde självgranskning. Revisorerna upplevde alltså att deras *faktiska oberoende* upprätthålls av att utföra rådgivning, men att det *synbara oberoendet* hotas av det.

6. Slutsatser

6.1 Slutsats

Syftet är att beskriva revisorers upplevelser om hur deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning. Anledningen är för att få en bättre förståelse ur revisorernas perspektiv, eftersom flera tidigare studier har varit väldigt kritiska i frågan. Frågeställningen som ställts för att uppnå syftet är:

- Hur upplever revisorer att deras förtroende- och oberoendeställning påverkas av att utföra rådgivning?

Revisorerna upplevde att deras förtroendeställning från bolags intressenter kan påverkas negativt av att utföra rådgivning. De upplevde även att deras synbara oberoendeställning kan påverkas negativt av det. Anledningen till det kan vara att förtroendet från bolags intressenter bygger på det systembaserade förtroendet. Då förtroendet och oberoendet är starkt sammankopplat med varandra, kan det också vara förklaringen till att det synbara oberoendet också påverkas negativt av utförandet av rådgivning. Det är svårt för bolagens intressenter att sätta sig in i hur revisorn tänker och upplever oberoendet, och revisorerna upplevde att rådgivning är en sådan tjänst som utåt sett kan se ut att hota oberoendet. Revisorerna upplevde dock att deras faktiska oberoendeställning inte påverkas av att utföra rådgivning, tack vare den integritet de har. Vidare upplevde de att deras förtroendeställning hos klienter påverkas positivt av att utföra rådgivning. Revisorerna ansåg att rådgivningen är det som bygger relationen och därmed förtroendet, vilket kan förklaras av det personlighetsbaserade förtroendet.

6.2 Diskussion

Det är inte helt häpnadsväckande att revisorernas upplevda förtroendeställning hos bolags intressenter, samt det synbara oberoendet, påverkas negativt av utförandet av rådgivning. Ur en utomståendes ögon kan rådgivning inom revisorsyrket ses som något som inte bör ingå där. Dels för att det bygger en relation mellan revisor och klient, vilket utgör ett vänskapshot. Revisorns förmåga att vara kritisk till råd som hen själv har gett, kan även det starkt ifrågasättas ur det utomstående perspektivet. Att revisorn dessutom får betalt av sin klient för att utföra rådgivning, gör inte bilden av revisorn bättre. Hur ska då ett förtroende från bolagens intressenter kunna byggas, om revisorn utför rådgivning?

Revisorerna i studien framhöll att deras faktiska oberoendeställning inte påverkas av att utföra rådgivning. Det faktiska oberoendet är givetvis det viktigaste i första hand, men hur stor roll spelar det egentligen om det synbara oberoendet ändå påverkas? Revisionen är till för ett bolags intressenter, och om inte de kan lita på att revisorn är oberoende även när hen utför rådgivning, är det minst sagt problematiskt. Anledningen till att det är så kan i mångt och mycket handla om okunskap kring revisorns oberoende. Kritiker till att revisorn utför rådgivning, är förmodligen inte fullt medvetna om de etikkoder samt alla strikta regler och lagar som revisorn behöver förhålla sig till gällande oberoendet. Faktum är att revisorerna skulle förlora väldigt mycket på att utföra rådgivning som gör att de träder över deras faktiska oberoende.

Istället för att ifrågasätta hela revisorsyrket när företagsskandaler händer, och det har blivit en rättsföljd av att revisorer inte har agerat oberoende, bör kritiker se det som något positivt. Det tas på allvar när revisorn träder över gränsen, det är inget som ignoreras. Hade fler revisorer trätt över gränsen, hade också fler förmodligen blivit dömda. Det finns därför en anledning till att revisorerna upprätthåller sitt faktiska oberoende, de har ett arbete att sköta och det finns ingen egen vinning för dem att motsätta sig de reglerna. Om kritiker hade förstått innebörden av detta, hade förmodligen inte det synbara oberoendet varit lika hotat.

Samtliga revisorer i denna studie menade att rådgivningen är det som formar hela yrket, det som gör det attraktivt. Främst påpekades det av de revisorer med mer erfarenhet, vilket kan förklaras av att de känner sig mer bekväma i sin yrkesroll. De revisorerna med mindre erfarenhet såg däremot fler risker med rådgivning, men var fortfarande positiva till det.

Med anledning av det kan det vara intressant att titta närmare på revisorer med längre erfarenhet. Innebär erfarenhet att oberoendet är lättare att kontrollera och hantera, eller innebär det att oberoendet är lättare att frångå?

Revisorsyrket hade dock inte varit detsamma om inte rådgivningen var en del. Klienterna behöver i många fall den kunskap revisorn besitter, och vad vinner egentligen samhället på att revisorn skulle hålla tillbaka på det? Genom rådgivningen har det visat sig att det är lättare för revisorn att upptäcka fel, och det är svårt att se negativa saker med att revisorn kommer med förbättringsråd till klienterna. Det får förutsättas att bolagens intressenter vill att det ska gå bra för bolagen de investerar i, och om revisorn kan hjälpa till att förbättra verksamheten genom rådgivning, gynnar det alltså indirekt intressenterna.

Frågan som kan ställas är – vilken part är mest viktig att ta hänsyn till? Bolagens intressenter, eller klienterna själva? Revisionen finns till för båda parter, och tas det mer hänsyn till en av parterna, förlorar den andra på det. Att det är denna typ av balansgång är en svårighet inom yrket, speciellt när det hela handlar om förtroende. Debatten kring utförandet av rådgivning är därför av stor vikt att den finns, men också att den fortsätter. Förmodligen kommer den aldrig att nå ett ändamålsenligt svar, men ju mer forskning som görs kring ämnet och ju mer perspektiv som ges, desto bättre är det.

6.3 Studiens bidrag

Studien bidrar till en ökad förståelse ur revisorsperspektivet kring hur de upplever att utförandet av rådgivning påverkar deras förtroende- samt oberoendeställning. I studien belyses problematiken gällande att revisorns synbara oberoendeställning kan ses som hotat av att utföra rådgivning. Det visade sig också påverka revisorernas förtroende från intressenter, då oberoendet är korrelerat med förtroendet. Rådgivningen är en stor del av deras arbete, och tidigare studier har varit mycket kritiska till det. Därför bidrar denna studie till en ökad kunskap om hur revisorerna upplever att det är, då den är speglad utifrån deras perspektiv. Det är av intresse att belysa revisorernas perspektiv, då det har visat sig råda liten kunskap hos externa parter, som klienter, media och kritiker om revisorns oberoende. I vissa fall kan det skada revisorns förtroendeställning, vilket gör att denna studie kan vara av betydelse för de externa parterna att få ökad förståelse kring situationen.

Studien bidrar även till verksamma revisorer på flera plan. Eftersom rådgivningen har visat sig vara en gråzon, kan studien bidra med ökad förståelse till revisorer genom att beskriva rådgivningens påverkan. Främst bidrar studien till de revisorer som agerar mer rådgivare än granskare, genom att de får en uppfattning om vilken inverkan det har på förtroendet till intressenter samt det synbara oberoendet. Studien kan även vara en hjälp för auktoriserade revisorer som utbildar nya revisorer, för att även där vägleda dem rätt när det gäller utförande av rådgivning.

Slutligen kan studien bidra till ökad information om rådgivningens påverkan till eventuell ny lagstiftning kring området. Eftersom rådgivningen har visat sig påverka det synbara oberoendet samt förtroendeställningen till intressenter negativt, skulle en ny lagstiftning kring området kunna vara aktuellt. Studien kan därmed vara av betydelse i form av ett informationsunderlag till lagstiftare.

6.4 Kritik mot studien

I denna studie har det förts diskussioner kring hur revisorerna upplever sin förtroende- samt oberoendeställning, det är alltså enbart revisorernas perspektiv som tagits i beaktning. Ingen utomstående part har med andra och kommit till tals och svaren kan därmed anses vara partiska. Med anledning av det kan det inte säkerställas att revisorernas upplevelser också speglar hur en utomstående ser på revisorernas förtroende- och oberoendeställning.

På grund av tidsbegränsning av arbetet har det enbart genomförts åtta intervjuer. Det kan anses vara en liten mängd i förhållande till hur många revisorer som finns i Sverige. Svaren kan därför inte säkerställas att det täcks av samtliga aktiva auktoriserade revisorer.

Studien har även avgränsats till enbart stora byråer, och därför kan det inte säkerställas att svaren skulle bli likartade av revisorer från en liten byrå.

6.5 Etiska och samhällseliga reflektioner

Studiens resultat indikerar på att revisorerna upplevde att deras förtroende från bolagens intressenter, samt att det synbara oberoende påverkades negativt av att de utför rådgivning.

Det finns en problematik ur ett samhällsligt perspektiv med det, om bolagens intressenter inte litar på att revisorn är oberoende, och utför sitt arbete på rätt sätt när de även utför rådgivning. Intressenter till bolagen måste kunna lita på att revisorn utför sitt arbete oberoende, annars finns det ingen mening med revision. Då oberoendet är kopplat till förtroendet, påverkas även det negativt. Finns det inget förtroende från bolagens intressenter, kan det resultera i att de i stor utsträckning inte vågar ta risker i bolag. Ur ett samhällsligt perspektiv kan det antas vara negativt, då näringslivet kräver risktagande.

Ur ett etiskt perspektiv är det också minst sagt problematiskt med ett förlorat förtroende från omgivningen. Revisionen finns till för att säkerställa att bolag sköter sin ekonomirätt, vilket är en förutsättning för ett fungerande samhälle. Om det inte går att lita på kontrollfunktionen som revisionen utgör, finns det anledning att ifrågasätta det. Eftersom revisorn själv gör en bedömning om hen är oberoende utifrån delvist lagar, men också till stor del egen tolkning, kan det ifrågasättas om det är etiskt rätt. Tolkningarna som revisorn själv gör är svåra att bedöma, och en hårdare lagstiftning kring utförandet av rådgivning kan därför vara aktuellt.

6.6 Förslag till vidare studier

En frågeställning som kan tas upp, som också belystes av flera revisorer är; om det nu finns så mycket regler och lagar kring att revisorn ska vara oberoende, och kritiska ögon på när revisorn utför rådgivning, varför är yrket inte förstatligt och fungerar som till exempel Skatteverket? Vill man ha 100 procent kontroll på revisorerna, och att det synbara oberoendet ska vara helt ohotat, borde det kanske istället vara en statligt ägd funktion. Debatten kring revisorns utförande av rådgivning har pågått i många år, och det har varit en omtalad sådan. Med anledning av det kan det vara betydelsefullt att fortsätta forska kring den frågan, och se om det skett några nya förändringar.

I denna studie finns det indikationer på att det svaren skiljer sig angående hur rådgivning påverkar oberoendet, mellan revisorer med mer och mindre erfarenhet. Med anledning av det kan det vara intressant att studera vidare kring revisorernas erfarenheters påverkan i rådgivningsfrågan.

Ytterligare förslag till vidare studier är att undersöka om svaren skulle skilja sig om enbart revisorer från små byråer hade intervjuats. Det finns indikationer på att små byråer kan vara mer beroende av sina klienter rent ekonomiskt sätt. Det kan därför vara av intresse att undersöka om de upplever att förtroende- och oberoendeställningen påverkas på samma sätt som revisorerna från en stor byrå upplever det.

Litteraturförteckning

- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Andersson, J., & Engström, T. (2017). Digitalisering och Automatisering av revisionen - hur påverkas branschen? *Balans* .
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteoripolicy och praxis*. Trelleborg: Liber ekonomi.
- Barkess, L., Simneit, R., & Urquhart, P. (2002). The effect of client fee dependence on audit independence. *Australian Accounting Review*, 12(3), ss. 14-22.
- Bazerman, M., Morgan, K., & Loewenstain, G. (1997). The Impossibility of Auditor Independence . *MIT Sloan Management Review* , 38(4), ss. 89-94.
- Beattie, V., Brandt, F., & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: UK evidence . *Journal of international accounting, auditing & taxation*, 8(1), ss. 67-107.
- Bennett, R.-J., & Robson, P.-J.-A. (2005). The Adviser-SME Relationship: Impact, Satisfaction and Commitment. *Small Business Economics*, 25(3), ss. 255-271.
- Bloch, R., Lombardi, D., & Vasarhelyi, M. (2014). The future of Audit . *Journal of Information Systems and Technology Management* , 11(1), ss. 21-32.
- Bloch, R., Lombardi, D., & Vasarhelyi, M. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession . *American Accounting Association*, 9(1), ss. 10-16.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB.
- Byrman , A., & Bell , E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm : Liber AB.
- Carrington, T. (2014). *Revision* . Stockholm : Liber AB.
- De Ruyter, K., & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor-client relationship antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society* , 24(1), ss. 57-75.
- Diamant, A. (2004). *Revisorns oberoende* . Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Dopuch, N., King, R., & Schwartz, R. (2004). Contingent rents and auditor's independence: Appearance vs Fact. *Journal of Accounting & Economics* , 11(1), ss. 47-70.
- FAR. (2004). *FARonline*. Hämtat från https://www.faronline.se/dokument/balans/2004/balans_nr_11_2004/balans_2004_n11_a0007/?q=f%C3%B6rtroende%20till%20revisor%20
- FAR. (2006). *Revision - en praktisk beskrivning*. Stockholm : FAR Förlag AB.
- FAR. (hämtad 2019). *FAR Promemoria*. Hämtat från <https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorerers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf>
- FAR. (hämtad 2019). *far.se*. Hämtat från far.se: <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisonstjanster/>
- Ferguson, M.-J., Seow, G.-S., & Young, D. (2004). Non-audit service and earnings management: UK evidence . *Contemporary Accounting Research* , 21(4), ss. 813-841.
- Fontaine, R., & Pilote, C. (2012). Clients' Preferred Relationship Approach with their Financial Statement Auditor. *Current Issues in Auditing* , 6(1), ss. 1-6.
- Geertz, C. (1973). *The Description: Toward an Interpretive Theory of Culture*. New York : Basic Book .
- Grönroos, C. (2015). *Service management och marknadsföring*. Stockholm : Liber AB.

- Hanson, H.-T., Lundberg, K., & Syltevik, L.-J. (2018). Digitalization, StreetLevel Bureaucracy and Welfare Users' Experiences . *Social policy & administration* , 52(1), ss. 67-90.
- Hay, D., Knechel , R., & Li, V. (2006). Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting* , 33(5), ss. 715-734.
- Hellman, N. (2006). Auditor - client Interaction and Client Usefulness - A Swedish Case Stud . *International Journal of Auditing*, 10(2), ss. 99-124.
- Hemraj, M. (2003). The utility of independence in preventing audit failure . *Journal of Money Laundering Control* , 6(1), ss. 88-93.
- Jeppesen, K. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence . *European Accounting Review* , 7(3), ss. 517-539.
- Kairos Future . (2016). *Nyckeln till framtiden - Framtidens rådgivning, redovisning och revision i det digitala landskapet* . FAR.
- Kallapur, S., Gosh, A., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence . *Journal of Accounting and Public Policy* , 28(4), ss. 369-385.
- Kinney jr, W., Palmorose, Z., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non audit services and restatements: Was the U.S government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), ss. 561-588.
- Mayer, R., Davis, J., & Schoorman, D. (1995). An integrative model of organizational trust . *Academy of Management Review* , 20(3), ss. 709-734.
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*. Uppsala: Nordstedts Juridik AB.
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn - Oberoende, Ansvar, Sekretess* . Uppsala : Nordstedts Juridik AB.
- Moffitt, K., Rozario, A., & Vasarhelyi, M. (2018). Robotic Process Automation for Auditing. *A Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), ss. 1-10.
- Pott, C., Mock, T., & Watrin, C. (2009). Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence on fact vs appearance . *Betriebswirtschaft*, 58(4), ss. 209-239.
- Reynolds, K., Deis Jr, D., & Francis, J. (2004). Professional Service Fees and Auditor Objectivity . *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 23(1), ss. 29-52.
- Ruyter, K. d., & Wetzels, M. (1999). Commitment i auditor - client relationships: antecedents and consequences . *Accounting, Organizations and Society* , 24(1), ss. 57-75.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students*. Harlow : Pearson .
- Sevenius, R. (2019). *FARonline*. Hämtat från <https://www.faronline.se>
- Sundgren, S., Nilsson, H., & Nilsson, S. (2008). *Internationell redovisning. Teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur .
- Svanström, T. (2004). *Revisorn som rådgivare - En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*. Umeå: Licentiatuppsats FE-publikationer 2004:179.
- Svanström, T. (2008). *Revision och Rådgivning- Efterfrågan, kvalitet och oberoende* . Umeå : Umeå School of Business .
- Thurén, T. (1991). *Vetenskapsteori för nybörjare* . Stockholm : Runa Förlag .
- Wiklund, P. (2018). Digitaliseringen ställer nya krav på revision .
- Wines, G. (2011). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market? . *Managerial Auditing Journal* , 27(1), ss. 5-40.

- Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), ss. 121-148.
- Ödman, P.-J. (2007). *Tolkning, förståelse, vetande. Hermeneutik i teori och praktisk*. Göteborg : Nordstedts.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Sundsvall : Mid Sweden University, Department of Social Sciences .
- Öhman, P., Carrington, T., & Johansson, T. J. (2013). An Empirical Test of the Hierarchical Construct of Professionalism and Managerialism in the Accounting Profession. 25(2), ss. 1-20.

Bilagor

Bilaga 1 – Individuella reflektioner om eget lärande

Viktoria Kemborn

Det är den 29e augusti 2016. Första dagen på Högskolan i Skövde är kommen och nervositeten är minst sagt ett faktum. Direkt från gymnasiet kom jag, till en helt ny stad och till ett helt nytt kapitel i livet. Frågan som hela tiden ställdes i mitt huvud var – kommer jag hitta vänner? Vem ska jag skriva inlämningsuppgifter med? Kommer jag ens att hitta någon som vill skriva med mig? Vad jag inte visste då, var att svaret på den frågan var Amanda Persson Wärme. Vad jag inte heller visste då, var att vi skulle skriva precis alla kommande inlämningsuppgifter tillsammans som vi skulle få under vår studietid, inklusive examensarbetet. Det fanns dock ett undantag i december 2018 då vi sa att ”nämen ska vi inte ta och prova att skriva en inlämningsuppgift utan varandra en gång? Bara för att se hur det är?”. Sagt och gjort provade vi på det, och visst gick det bra, men vi insåg ändå att vi är det bästa skriv-teamet. Med tanke på det var det en självklarhet för oss att skriva examensarbetet tillsammans.

Amanda och jag är inte bara ett bra skriv-team i skolsammanhang, vi är också nära vänner på fritiden. Tack vare att vi är det, känner vi varandra utan och innan. Det är en stor fördel då vi är extremt olika varandra i personligheterna. Under alla dessa tre åren och genom alla inlämningsuppgifter, har vår hopsättning av personligheter minst sagt satts på prov. I början kunde jag inte förstå varför Amanda fastnade så mycket i formalia och specifika meningar. Det tog ju så lång tid! Det är inte relevant! Snabbt ska det gå, tyckte jag.

Idag är jag väldigt glad över att vi är så olika. I skrivandet av examensarbetet har det inneburit att vi har kompletterat varandra väldigt bra. Vi har också lärt oss att acceptera varandras preferenser och att gå ifrån våra egna, vilket är en av de största lärdomarna för mig. Innan vi började skriva skrattade vi och sa att vi var beredda på att ryka ihop flertalet gånger under skrivandets gång. Med facit i hand, har vi faktiskt inte gjort det en enda gång. Visst har vi väl varit irriterade på varandra stundvis, men lika snabbt som irritationen har dykt upp har den också försvunnit. Anledningen till det är för att vi accepterar varandra och våra olikheter. Att jobba så tätt med någon som är så olik en själv tror jag är väldigt nyttigt. Amanda har lärt mig att se saker ur andra perspektiv, och framförallt att ta ner mig på jorden då jag ibland har förmågan att sväva iväg i mina tankar.

Det är dock inte allt jag har lärt mig av examensarbetskrivandet. Att skriva vetenskapligt, leta vetenskapliga artiklar och framförallt sälla ut relevant information, är något som jag såg som väldigt utmanande i början, men som jag nu känner en större trygghet kring. Rent språkmässigt och förmågan att uttrycka sig på det sättet som vetenskapligt skrivande kräver, är ett område som jag definitivt känner att jag har utvecklats inom. Övning ger färdighet, och examensarbetet har varit en väldigt lärorik övning. Även om jag långt ifrån har uppnått alla färdigheter, så kan jag se en märkbar skillnad i hur jag skrev arbeten tidigare i utbildningen jämfört med nu. Jag kommer ihåg första gången vi fick en inlämningsuppgift där en vetenskaplig artikel skulle ingå, och jag var som ett levande frågetecken – hur tusan hittar man en sådan? Google? Jag tror till och med att jag använde en C-uppsats som ”vetenskaplig artikel”. Nu vet jag betydligt bättre hur en vetenskaplig artikel ser ut och hur den kan användas.

Ämnet vi skriver om, har även det gett mig väldigt mycket kunskap och lärdomar på många sätt. Redan i höstas började jag spåna på ämnen att skriva om, och då jag var nyanställd på en revisionsbyrå började många tankar komma till mig. Ämnet revision var det inget snack om saken att det skulle handla om redan från början, men vilken väg vi skulle ta inom ämnet var den stora frågan. Där och då var jag väldigt inne på att vi skulle skriva om digitaliseringen inom branschen, och hur det påverkar relationen mellan revisor och klient. På revisionsbyrån jag jobbade på hade de kommit långt inom digitaliseringen, och de tryckte mycket på att ha möten med klienter via skärm istället för fysiskt. Det kläckte tanken inom mig – hur påverkar det relationen mellan revisor och klient, om man inte längre ska ses fysiskt?

Att vi inte fullföljde det ämnet har många anledningar och orsaker, men främst handlade det om att det skulle bli för svårt att genomföra under den tid vi hade. Vi har alltid varit inriktade på relationen mellan revisor och klient på ett eller annat sätt, men till slut, efter oändligt många ändringar, landade vi i att fokusera på revisorns oberoende och förtroende. Ämnet kändes rätt för oss båda, och vi hade ett genuint intresse för det. När vi sedan skulle ge oss ut för att ha intervjuer med revisorerna, hade vi en klar bild i huvudet av hur de förmodligen skulle svara. Gjorde dem det? Nej. Det var otroligt lärorikt att få sitta och diskutera ämnet med dem, och det gav oss också betydligt fler perspektiv på vårt ämne än vad vi hade kunnat tro. Själva grejen att bara sitta ner och diskutera frågor med så intelligenta människor var en upplevelse i sig.

Arbetet har varit långt ifrån en dans på rosor. Det känns som att jag har gått igenom alla typer av stadier i livet man kan gå igenom under denna våren – hopp, förtvivlan, stress utöver det vanliga, lycka, framgång, motgång och lite till. En sak är säker, och det är att jag aldrig hade klarat det utan Amanda. Hennes förmågor och kunskaper har varit ovärderliga i detta. Examensarbetet är en uppgift för två, och jag hade inte velat skriva detta arbete med någon annan än Amanda.

Amanda Persson Wärme

Startskottet för arbetsprocessen till detta examenarbete skulle man kunna säga gick redan hösten 2016, när jag och Viktoria började på Högskolan i Skövde. Då hade jag ingen aning om att den energifulla och rödhåriga tjejen i den blåa kavajen skulle bli en vän för livet och min skrivpartner i detta examenarbetet tre år senare.

Vid denna tidpunkten hade jag heller ingen aning om att jag skulle skriva nästintill alla inlämningsuppgifter med henne. Inför varje ny inlämningsuppgift pratade föreläsarna om att det är nyttigt att byta skrivpartner och inte enbart skriva med samma person. De menade att det är bra att kunna samarbeta med olika personligheter och inte bara välja det enkla och den man kommer bäst överens med. Anledning till varför vi har skrivit alla utom två uppgifter ihop har dock inte att göra med att det var den enkla vägen, för det har absolut inte alltid varit en dans på rosor. Vi är otroligt olika när det kommer till både skolarbeten och privat. Viktoria är extremt målinriktad och vill att saker och ting ska gå så effektivt som möjligt, vilket är anledning till varför vi båda cyklar till skolan trots att vi bor högst 5 min bort. När Viktoria ska skriva en inlämningsuppgift finns det även då ett klart mål som ska uppfyllas. Hon sätter sig bekvämt, sätter in pluggmusiken i öronen och börjar skriva. Det finns ingen tid för formalia eller likande. Jag är istället en person som gillar att börja med formalia och anser att det bygger upp en struktur inför skrivandet. Det tar därför lite längre tid för mig att påbörja en ny inlämningsuppgift. Med andra ord är vi varandras totala motsatser.

Idag är jag dock väldigt glad över att vi är så olika. Jag är nästan helt övertygad om att det är på grund av våra olikheter som detta arbetet har gått så pass bra. Innan vi började skriva tror jag att vi båda förväntade oss flera heta diskussioner och några jobbiga dagar, men förvånande nog blev det aldrig så. Vi lärde oss verkligen att acceptera varandras olikheter och började istället använda dom till vår fördel. Viktorias kreativa sida och förmåga att

kunna sätta sig ner och skriva en riktigt bra text direkt, och min kärlek till formalia och meningsuppbyggnader formade ett riktigt dream-team. Det som alla förläsare menade man lär sig på att byta skrivpartner lärde vi oss alltså genom att skriva tillsammans. Viktoria har framförallt lärt mig att se saker ur någon annans perspektiv samt förstå när en mening är bra och det är dags att gå vidare. Om eller när en mening är tydlig och uppfyller en funktion i texten är den bra och då kan man fortsätta skriva.

Utöver allt det som Viktoria lärt mig, finns det även mycket annat som jag lärt mig under examensarbetskrivandet. Innan vi började skriva hade jag väldigt dålig koll på vetenskapliga artiklar. Vad som egentligen utmärkte det vetenskapliga i en artikel samt hur jag skulle hitta dem var väldigt oklar för mig. Innan detta arbetet var jag även osäker på hur man refererade enligt APA egentligen. Under gymnasietiden använde jag enbart fotnoter och var väldigt bekväm med det. Formalia kriterierna till de tidigare inlämningsuppgifterna på högskolan hade inte heller varit särskilt tydliga och strikta, vilket hade gjort att aldrig riktigt förstått hur referenser ska skrivas. Nu är jag dock ganska säker på att jag både skulle kunna söka upp en vetenskaplig artikel och referera till den i sömnen om jag var tvungen.

Även examenarbetet i det stora hela har varit väldigt lärorikt för mig. Revision är något som alltid har varit intresserat i mina ögon och efter att jag fördjupat mig inom ämnet under hösten 2018 ansåg jag att jag hade ganska bra koll. Trots mitt stora intresse trodde jag dock att revisorskarriären inte var något för mig. Jag hade en uppfattning om att det var ett ganska enformigt och lite tråkigt yrke. Men ock så fel jag hade. Det var så häftigt och givande att under intervjuerna med revisorerna få sitta och lyssna på dessa smarta människor. Det öppnade verkligen upp mina ögon för yrket, jag har till och med sökt flera revisorsassistent jobb.

Trots alla lärdomar och givande möten har det inte varit enkelt att skriva ett examensarbete. Jag har gått igenom alla känslor man kan tänka sig under denna våren, förtvivla, stress, lycka, ilska, ja listan kan göras oändligt lång. Men det finns en sak som är säker på och det är att jag aldrig skulle ha klarat det utan den energifulla och rödhåriga tjejen i den blå kavajen jag träffade för tre år sedan. Det drivet och målmedvetenheten som hon besitter är något utöver det vanliga och det är något som har både hjälpt mig och gjort detta examensarbete till det bättre.

Bilaga 2 – Intervjuguide

Bakgrund

1. Hur länge har Ni jobbat som revisor och hur många år har Ni varit auktoriserad revisor?
2. Hur många byråer har Ni arbetat på?
3. Vad ingår i Ert arbete som auktoriserad revisor?
4. Som påskrivande revisor, hur många klienter har Ni? Hur många ytterligare klienter arbetar Ni med? (På ett ungefär)

Förtroende

1. Upplever Ni att förtroendet är densamma oavsett om aktiviteten handlar om rådgivning eller revision?
2. Vad anser Ni att förtroendet bygger på gällande din roll som granskande/oberoende revisor?
 - Vilka hot upplever Ni att det finns mot förtroendet gällande Er roll som oberoende revisor?
3. Vad anser du att förtroendet bygger på gällande din roll som rådgivare?
 - Vilka hot upplever Ni att det finns mot förtroendet gällande Er roll som rådgivare?

Oberoende

1. Hur skulle Ni definiera uttrycket ”en oberoende revisor”?
2. Hur tror Ni att andra uppfattar revisorns oberoende (klient, ägare, etc)?
3. Hur har Ni arbetat för att upprätthålla oberoendet?
4. Har Ni under er arbetstid upplevt några hot mot oberoendet? Exempel?
5. Yrket håller på att förändras, genom att bland annat rådgivningsdelen börjar ta mer plats. Skulle Ni säga att en revisor i och med det kan vara 100 % oberoende? Förklara gärna varför/varför inte.
6. Upplever Ni att oberoendet är densamma oavsett om aktiviteten handlar om rådgivning eller revision?

Rådgivning

1. Var drar ni (byrån) gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning?
2. Vilka fördelar och nackdelar anser Ni att det finns med rådgivning?
3. Hur upplever Ni att Er oberoendeställning påverkas när Ni ger rådgivning åt en klient? Ge gärna exempel.
4. Vad är ett självgranskningshot enligt Er?
5. Hur upplever Ni att självgranskningshotet påverkas av att rådgivning börjar ta mer plats inom yrket?