

## **Revisorns oberoende**

-En studie om hot mot oberoendet

## **Auditor independence**

- A study concerning threats against  
the independence

Examensarbete inom huvudområdet  
Företagsekonomi Grundnivå 15 Högskolepoäng  
Vårterminen 2021

Luwam Abrha  
Shahd Al Badri


Handledare: Cecilia Gillgren  
Examinator: Henrik Linderöth

## Revisorns oberoende- en studie om hot mot oberoendet

Examensrapport inlämnad av Shahd Al Badri och Luwam Abrha till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

17-05-2021

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: \_\_\_\_\_

Shahd Al Badri

Signerat: \_\_\_\_\_

Luwam Abrha

## Förord

Till att börja med vill vi rikta ett stort tack till alla respondenter som har tagit sig tiden och ställt upp på intervjuerna, trots att det var högsäsong för revisorer när dessa genomfördes. Vidare vill vi tacka vår handledare Cecilia Gillgren som har funnits tillgänglig under hela arbetsprocessen samt bidragit med synpunkter kring hur arbetet kunde förbättras. Vi vill även tacka vår examinator Henrik Linderoth som har bidragit med förbättringsförslag och tips på hur arbetet kan utformas. Avslutningsvis vill även tacka våra familjer och övriga som har funnits som stöd under arbetsgången.

*Skövde, vårterminen 2021*

*Luwam Abrha & Shahd Al Badri*

## Sammanfattning

**Bakgrund:** Revision har en samhällsnyttig funktion eftersom den bland annat har som syfte att säkerställa att inga oegentligheter förekommer i redovisningen som används som beslutsunderlag. En revisor utför revisionen och en förutsättning för att denna ska kunna ske på ett korrekt sätt är att revisorn är oberoende i sina bedömningar. År 2002 infördes en lag i Sverige som bygger på en standard benämnd analysmodellen. Syftet med införandet av modellen är att säkerställa revisorns oberoende. Modellen är en självgranskningsmodell som revisorn använder för att pröva sitt oberoende genom att ta hänsyn till fem olika typsituationer som utgör ett hot mot oberoendet samt en generalklausul.

**Syfte:** Syftet med studien är att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet.

**Metod:** Studien är genomförd med en kvalitativ metod, och närmare bestämt semistrukturerade intervjuer. Detta för att metoden är tillämplig när syftet är att beskriva samt skapa förståelse. För att uppnå syftet krävs en djup förståelse för revisorers uppfattningar av analysmodellen och hur de agerar för att motarbeta hot som finns mot oberoendet.

**Teoretisk utgångspunkt:** Institutionell teori och teorin om meningsskapande används i studien för att analysera likheter och olikheter i uppfattningar och agerande. Institutionell teori har använts för att analysera likheter på organisatorisk nivå. Meningsskapande har tillämpats för att analysera både likheter och olikheter på individnivå.

**Slutsats:** Studien visar att analysmodellen uppfattas på ett likartat sätt av revisorerna. Analysmodellen anses vara ett tillräckligt verktyg för att hantera oberoendefrågor. Det förelåg inga väsentliga olikheter i sätten revisorer agerar på för att motarbeta hot mot oberoendet. Studien visar dock att det föreligger mindre olikheter som framförallt kan förklaras av att revisorernas personliga erfarenheter skiljer sig åt.

**Nyckelord:** Revisorns oberoende, revision, analysmodellen, institutionell teori, meningsskapande

## **Abstract**

**Background:** Auditing has a socially beneficial function because, among other things, it aims to ensure that there are no irregularities in the accountancy underlying the decision-making process. An auditor performs the audit and a prerequisite for this to be undertaken in a correct manner is that the auditor is independent in his or her assessments. In 2002, a law was introduced in Sweden based on a standard denoted “analysmodellen”. The purpose of introducing this model was to ensure the auditor's independence. The model is based on self-examination in which the auditor has to test his or her independence by taking into account five different types of situations that pose a threat to independence as well as a general legal clause.

**Purpose:** The purpose of the study is to create an understanding of how “analysmodellen” is perceived by auditors as well as to describe how auditors act to counteract threats to their independence.

**Method:** The study is conducted using a qualitative method; more specifically semi-structured interviews. The reason is that this method is applicable when the purpose is to create an understanding as well as a description of the process under consideration. Achieving the purpose requires a deep understanding of auditors' perceptions of “analysmodellen” and what steps they take to counteract threats to independence.

**Theoretical starting point:** The theories used in the study are institutional theory and the theory of sensemaking, this in order to analyze similarities and differences in perceptions and actions. Institutional theory has been used to analyze similarities at the organizational level. Sensemaking has been used to analyze similarities as well as differences at the individual level.

**Conclusion:** The study shows that “analysmodellen” is perceived in a similar way by the auditors. The auditors consider it as a sufficient tool for dealing with the issues of independence. There were no significant differences in the way auditors acted to counter threats to independence. However, the study shows that there are minor differences that primarily can be explained by the fact that the auditors' personal experiences differ.

**Keywords:** Auditor's independence, audit, institutional theory, sensemaking

## Innehållsförteckning

1. Inledning .....	1
1.1 Problembakgrund- och diskussion .....	1
1.2 Problemformulering .....	3
1.3 Syfte .....	4
2. Metod .....	5
2.1 Metodval .....	5
2.2 Litteraturgenomgång .....	6
2.3 Genomförande .....	6
2.4 Trovärdighet .....	8
2.5 Forskningsetiska aspekter .....	9
2.6 Metodkritik .....	10
3. Referensram .....	12
3.1 Revisor och revision .....	12
3.2 Revisorns oberoende .....	13
3.3 Faktiskt och synbart oberoende .....	15
3.4 Tidigare studier .....	16
3.5 Analysmodellen .....	17
3.5.1 Egenintressehotet .....	20
3.5.2 Självgranskningshotet .....	20
3.5.3 Partställningshotet .....	20
3.5.4 Vänskapshotet .....	21
3.5.5 Skrämselhotet .....	21
3.6 Institutionell teori .....	22
3.6.1 Organisationsfält .....	24
3.6.2 Isomorfism .....	25
3.7 Meningsskapande .....	27
3.7.1 Meningsskapandets egenskaper .....	28
3.7.2 Identitet .....	29
3.7.3 Retrospektivitet .....	30
3.7.4 Medskapande .....	30
3.7.5 Social interaktion .....	31
3.7.6 Pågående .....	32

3.7.7	Ledtrådar .....	32
3.7.8	Rimlighet snarare än noggrannhet.....	33
3.8	Sammanfattning av referensram .....	34
4.	Empiri .....	38
4.1	Respondenterna.....	38
4.2	Oberoende .....	39
4.3	Uppfattningar om analysmodellen .....	40
4.4	Sätt att motarbeta hot .....	41
4.4.1	Respondent 1 .....	41
4.4.2	Respondent 2 .....	43
4.4.3	Respondent 3 .....	44
4.4.4	Respondent 4 .....	45
4.4.5	Respondent 5 .....	45
4.5	Åsikter om analysmodellen.....	47
4.6	Påverkan från omgivningen .....	47
4.6.1	Respondent 1 .....	47
4.6.2	Respondent 2 .....	48
4.6.3	Respondent 3 .....	49
4.6.4	Respondent 4 .....	50
4.6.5	Respondent 5 .....	50
5.	Analys.....	52
5.1	Revisorers uppfattningar.....	52
5.1.1	Oberoendet .....	52
5.1.2	Analysmodellen .....	54
5.2	Revisorns sätt att agera för att motarbeta hot mot oberoende .....	57
6.	Slutsats och förslag på vidare studier .....	62
6.1	Slutsats.....	62
6.2	Studiens bidrag.....	63
6.3	Förslag på vidare studier.....	64
	Källförteckning .....	65
	Bilaga 1 Intervjufrågor.....	71
	Bilaga 2 Individuella reflektioner .....	72



# 1. Inledning

*I inledningen beskrivs ämnesområdet, studiens frågeställningar samt dess syfte. Vidare ges en bakgrund till ämnet för att läsaren ska få en insikt avseende problemområdet.*

---

## 1.1 Problembakgrund- och diskussion

Revision handlar om planering, granskning och bedömning från ett kritiskt förhållningssätt, samt ett yttrande om redovisningen och förvaltningen i ett företag (Wernerman, 2006). Revisionen introducerades redan på 1800-talet, men på den tiden fanns det inga krav på hur den skulle genomföras (Chandler & Edwards, 1996). I och med att den industrialiserade världen tog fart, ökade också kraven på en professionell revision. Revisionsarbetet blev strukturerat och metoderna som användes inom revisionen förfinades (Power, 1997). I takt med yrkesutvecklingen har reglering kring området successivt ökat, vilket har lett till att det idag finns många revisionsregler. Lagstiftningen har haft en avgörande roll för att stärka revisionens roll i samhället (Allen & McDermott, 1993).

Att revisionen är en samhällsrelaterad viktig verksamhet understryks inte minst av det faktum att det finns en revisionslag (SFS 1999:1079). Revisionen har flera syften, bland annat att säkerställa att inga oegentligheter förekommer i redovisningen (Öhman & Wallerstedt, 2012). Revisionen utförs av en revisor och dennes roll är att granska förvaltning och räkenskaper i ett företag. Revisorn gör sedan ett uttalande om förvaltningen och räkenskaperna som har en betydande roll för hur pålitlig den finansiella informationen som ett företag presenterar anses vara. Intressenter av den finansiella informationen förlitar sig i hög grad till revisorns uttalande (Cassel, 1996). Revisorns uttalande ska vara opartiskt och utan någon egen inblandning från revisorns sida, annars anses revisorns agerande vara illojalt mot intressenterna (Diamant, 2004). Intressenterna ska kunna lita på att revisorn är oberoende (Cassel, 1996). Det är därför viktigt att revisorn är en oberoende part när granskningen utförs och även att revisorn motarbetar hot mot oberoendet. Det är oberoendet som gör att revisionen får betydelse (Carrington, 2014). Oberoendet är väsentligt

för revisorns yrkesutövning (Jeppesen, 1998). Prövningen av oberoendet görs av revisorn själv (SFS 2001:883).

I en studie genomförd av Richard (2006) sattes förhållandet mellan revisorn och ekonomichefer i fokus, och i denna framgår det att oberoendet är uppdelat i ett faktiskt- och synbart oberoende. För att revisorn ska anses vara fullständigt oberoende krävs att båda delarna är uppfyllda. Det faktiska oberoendet handlar om att revisorn ska själv anse att denne är oberoende. Det synbara oberoendet handlar om att andra ska uppfatta revisorn som oberoende (Richard, 2006).

Revisorns oberoende ifrågasattes redan vid uppkomsten av revisionen. Intresset för ämnet har växt genom tiden, till följd av utvecklingen av näringslivet, vilket har lett till att kraven på revision har ökat (Wernerman, 2006). Det finns kritiker som menar att det inte är tillräckligt att revisorn själv ska pröva oberoendet; att en revisor är helt oberoende anses vara osannolikt (Fontaine & Pilote, 2012). Detta beror på att det är klienten som anställer och avlönar revisorn, vilket talar för att revisorn är beroende av att klienten väljer att inhandla tjänsterna. Detta leder till att hänsyn kan tas till klientens önskemål och därigenom uppstår ett dilemma då en revisor förväntas vara helt oberoende i sin granskning (Hoyle, 1978).

Revisorn kan ha ett egenintresse och befinna sig i en intressekonflikt, vilket kan påverka informationen som revisorn förmedlar. Det är en professionell skyldighet för en revisor att förmedla korrekt information. Ett exempel på en revisions-skandal som härstammar från en intressekonflikt är Enron-skandalen som skedde år 2002 (Moore et al., 2006). Revisorerna som var inblandade i Enron-skandalen kritiserades framförallt på grund av att de hade haft två roller, revisor och rådgivare. Revisorerna samarbetade med ledningen i företaget genom att dölja information som var av betydelse för aktieägarna. Döljandet av denna information gynnade revisorernas och ledningens ekonomiska intressen (Li, 2010). Enron-skandalen ledde till att trovärdigheten för revisorer minskade. I USA infördes ny lagstiftning för att förhindra att en sådan skandal skulle upprepas. USA är ett land som har en stor och dominerande påverkan på världsekonomin och därför har införandet av den nya lagstiftningen även haft en påverkan på utvecklingen i omvärlden och inte minst i Sverige (SOU 2004:47).

I Sverige infördes år 2002 nya direktiv om hur oberoendet ska prövas (SFS 2001:883). Reglerna bygger på en standard som kallas analysmodellen. Syftet med standarden är att säkerställa

oberoendet. Modellen används av revisorer för prövning av sitt eget oberoende och bygger på att revisorn själv ska bedöma och ta ställning till olika hot. Modellen bygger på fem hot som kan påverka oberoendet samt en generalklausul. Dessa är egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet (Carrington, 2014). En närmare beskrivning av hoten ges i referensramen. Analysmodellen är av vikt för att revision ska fungera på ett tillfredsställande sätt eftersom den prövar oberoendet i granskningarna. Materialet som har granskats ska sedan bland annat användas som beslutsunderlag för att ta viktiga beslut. Modellen har därför dels en samhällsviktig funktion, men är även viktig utifrån ett företagsperspektiv.

I en studie genomförd av Marques et al. (2019) om revisorers uppfattning av oberoendet framgår det att det finns olika variabler som kan påverka revisorernas uppfattningar av oberoendet. Exempel på sådana variabler är klientens ekonomiska ställning och erbjudanden av revisionstjänster som ligger utanför det egentliga uppdraget (Marques et al, 2019). Att revisorer kan ha olika uppfattningar avseende oberoendet talar således för vikten av att undersöka hur analysmodellen uppfattas av revisorer. Denna aspekt är intressant och tankeväckande, och kräver ytterligare analys, eftersom revisorer själva gör bedömningen av oberoendet med utgångspunkt i analysmodellen.

Som tidigare nämnts är tanken att intressenter av redovisningen skall kunna lita på att revisorn är oberoende och detta är väsentligt för revisorns yrkesutövning (Cassel, 1996, Jeppesen, 1998). Den föreskrivna analysmodellen är föreskriven för att motarbeta hot mot oberoendet. Det är därför viktigt att en revisor motarbetar eventuella hot mot oberoendet. Således blir det intressant att undersöka hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet.

## 1.2 Problemformulering

Med utgångspunkt från ovanstående problembakgrund har följande frågeställningar formulerats:

Hur uppfattas analysmodellen av revisorer?

Hur agerar revisorer för att motarbeta hot mot oberoendet?

### 1.3 Syfte

Syftet med studien är att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. Studien kan vara användbar för intressenter som berörs av oberoendet samt för revisorer som vill öka förståelse för hur andra revisorer uppfattar analysmodellen och agerar för att motarbeta hoten mot oberoendet.

För att kunna besvara studiens två frågeställningar, måste en noggrann undersökningen genomföras och därför presenteras i nästa avsnitt den metod som bedöms som ändamålsenlig med tanke på studiens syfte.

## 2. Metod

*I detta avsnitt motiveras valet att använda en kvalitativ undersökningsmetod i form av semistrukturerade intervjuer. Vidare beskrivs tillämpningen av metoden och tillvägagångssättet vid valet av respondenter. Avslutningsvis presenteras tankar och ställningstaganden rörande trovärdighet, forskningsetiska aspekter samt metodkritik.*

---

### 2.1 Metodval

I denna studie har en kvalitativ ansats använts som utgångspunkt. Valet av metod grundar sig i studiens syfte att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. Richard (2006) använde sig av en kvalitativ metod när hon genomförde sin studie om revisorers oberoende, där förhållandet mellan revisorn och ekonomichefer stod i fokus. Den kvalitativa metoden är lämplig att använda när syftet handlar om att skapa förståelse och beskriva (Trost, 2005). Det som är kännetecknande för kvalitativa studier är att de är tolkande och beskrivande (Lind, 2014). Detta är lämpligt för att skapa en djupare förståelse, vilken är syftet i den här uppsatsen. Kvantitativa undersökningsmetoder valdes bort eftersom syftet med studien inte är att uppnå statistiska, kvantifierbara och generaliserbara resultat (Larsen, 2009)

När intervjuer genomförs är risken för att missförstånd uppstår lägre i jämförelse med andra metoder eftersom både respondent och intervjuare kan fråga motparten om förtydligande om något skulle vara oklart. Den kvalitativa metoden som har använts i denna studie är semistrukturerade intervjuer. Det kan noteras att när Marques et al. (2019) studerade revisorers uppfattning av oberoendet valdes en kvalitativ metod i form av semistrukturerade intervjuer. Marques et al. (2019) studie hade som syfte att få en djup förståelse för revisorers uppfattningar av oberoendet. I föreliggande studie är syftet att bland annat skapa förståelse för revisorers uppfattningar av analysmodellen. Därför anses denna metod vara tillämplig även i denna studie, eftersom studiernas syfte och ämne är liknande.

Ett möjligt alternativ till semistrukturerade intervjuer hade varit ostrukturerade intervjuer.

Ostrukturerade intervjuer kännetecknas av att intervjuaren använder sig av ett PM som stöd för

att komma ihåg teman som ska tas upp i intervjun. Dessa intervjuer saknar struktur nästan helt, och kan bestå av endast en fråga som respondenten ska reflektera över (Bryman & Bell, 2017). Anledningen till att ostrukturerade intervjuer valdes bort är att semistrukturerade intervjuer förenklar processen i att jämföra respondenternas svar, eftersom det finns en viss struktur.

## 2.2 Litteraturgenomgång

Litteraturgenomgången inleddes med att skapa en översikt av tillgänglig information avseende temat för undersökningen. Huvudämnet som valdes i början av uppsatsskrivandet var revisorns oberoende. När detta hade gjorts påbörjades en analys av tidigare studier för att erhålla allmän kunskap om ämnet. Analysen genomfördes med hjälp av de databaser som finns tillgängliga på Högskolan i Skövdes bibliotekshemsida, men även med hjälp av databaserna Google Scholar samt FAR online. Sökord som användes var bland annat: “auditing”, “auditor independence”, “auditing profession”, “independent auditor”, “non-audit services” samt “revisorns oberoende”. Efter läsning av tidigare studier väcktes ett intresse för att närmare studera frågan om hot mot oberoendet och hur revisorer agerar för att motarbeta dessa. Vidare eftersökning om hot mot oberoendet ledde till bekantskap av begreppet analysmodellen. Därefter eftersöktes vad för lagar som finns kring oberoendet och analysmodellen. Utifrån detta utformades syftet och de två frågeställningarna.

Val av källor har gjorts utifrån ett kritiskt synsätt för att skapa en så hög trovärdighet som möjligt. De utvalda källorna är bland annat skrivna av forskare inom ämnet och branschorganisationer. Författningar och förarbeten har även använts som källor.

## 2.3 Genomförande

Insamling av data har skett genom semistrukturerade intervjuer med 5 revisorer. En presentation av respondenterna ges i empirikapitlet. Antalet respondenter bestämdes utifrån att mättnad ansågs hade uppnåtts. Detta beror troligtvis på att genomsnittslängden på intervjuerna var strax under 1 timme, vilket gav respondenterna en möjlighet att resonera utförligt kring frågorna och de tog sig tiden att göra det. Vidare gav respondenterna i stort sett liknande svar på frågorna,

trots att det var stor variation i både ålder och erfarenhet mellan dem. På grund av detta sågs ingen mening i att intervjua fler för att kunna dra en slutsats. Dock har en ambition om att intervjua fler funnits och sammanlagt har över 200 revisorer kontaktats via telefon och mejl, men endast 5 hade möjlighet att ställa upp. Detta beror antagligen på att det var högsäsong för revisorer när studien genomfördes.

Respondenterna bestod av revisorer eftersom studiens syfte och frågeställningar är kopplade till revisorns oberoende och analysmodellen. Studiens frågeställningar handlar om revisorers uppfattningar och sätt att agera, därför blir valet att ha revisorer som respondenter en självklarhet. Urvalet av respondenter gjordes utifrån ett bekvämlighetsurval, vilket innebär att respondenterna valdes utifrån vilka som fanns tillgängliga (Bryman & Bell, 2017).

Bekvämlighetsurval ansågs vara lämpligt eftersom det var svårt att få tag på revisorer som ville ställa upp på en intervju på grund av att det var högsäsong för revisorer när studien genomfördes. Respondenterna som ställde upp arbetar på olika byråer. Detta beror på att arbetssättet och uppfattningar av oberoende och analysmodellen kan skilja sig mellan byråer och därmed även hur respondenterna besvarar frågorna.

Vid genomförandet av semistrukturerade intervjuer kan öppna frågor ställas till respondenterna, vilket ger intervjuarna möjligheter att ställa följdfrågor (Bryman & Bell, 2017). Möjligheten att ställa följdfrågor gav en djupare förståelse av revisorers uppfattning av analysmodellen samt hur de agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. Syftet med uppsatsen är att skapa förståelse för revisorers uppfattningar och beskriva deras agerande, och detta kan skilja sig från en revisor till en annan. Därför var möjligheten att ställa följdfrågor under intervjuerna väsentlig. Genom följdfrågor kunde en viss anpassning göras till varje respondent. Varje enskild respondent hade mer att säga om vissa frågor än andra och därför var det fördelaktigt att kunna göra en viss anpassning och ha en flexibilitet i intervjuerna.

En intervjuguide för stöd åt intervjuerna togs fram innan intervjuerna genomfördes. Frågorna i intervjuguiden återfinns i bilaga 1. Dessa formulerades på förhand med utgångspunkt från uppsatsens syfte och frågeställningar. Följdfrågorna kunde inte formuleras på förhand, eftersom de berodde på respondenternas svar. Intervjufrågorna skickades inte ut till respondenterna i

förväg. Detta beslut togs för att undvika att respondenterna förbereder vad de ska säga i detalj och för att minimera risken för att respondenten inte öppnar upp sig på det sättet som önskas. Detta skulle kunnat leda till att intervjun blir väldigt ytlig och att ingen djup diskussion hade uppnåtts. En djup diskussion är väsentlig för studiens syfte och därför valdes att endast berätta för respondenten i förväg vad syftet och frågeställningar är. Anledningen till detta var att ge respondenterna en inblick i vad studien handlar om.

Alla intervjuer, förutom en, spelades in för att sedan transkriberas. Anteckningar fördes under intervjun för den respondent som inte samtycke till inspelning. Därefter sammanställdes resultaten i empirin för att bilda underlaget för analys samt för möjligheten att dra slutsatser. Sammanställningen är dock en kortfattad version av respondenternas uttalanden. De uttalanden som var lika skrevs ihop och vid avvikande svar presenterades dessa separat. Detta för att skapa en tydligare struktur av empirin och göra den mer lättläst.

Efter sammanställningen av empirin analyserades utfallet av intervjuerna utifrån modellen i figur 2 som sammanfattar referensramen. Med stöd av teorierna kunde systematiska förklaringar ges till likheterna och olikheterna i respondenternas svar på de enskilda frågorna som ställdes under intervjuerna. I slutsatsavsnittet besvaras studiens två centrala frågeställningar med utgångspunkt från vad som framkommit under analysprocessen.

## 2.4 Trovärdighet

Den första respondenten krävde att få vara anonym, därför togs beslutet att vara konsekventa och även hålla övriga respondenter anonyma. Detta kan ha haft en positiv effekt på trovärdigheten i deras uttalanden. Respondenterna vågade troligen vara mer öppna i sina svar och inte oroa sig över att deras uttalanden på något sätt skulle påverka dem eller revisionsbyrån negativt.

Det bör påpekas att det föreligger en allmän risk att respondenter inte är helt ärliga i sina uttalanden, exempelvis i hur de motarbetar hot mot oberoendet, vilket leder till att validiteten hotas (Ahrens & Chapman, 2006).

Valet att intervjua revisorer från olika revisionsbyråer är också något som kan ha en positiv effekt på trovärdigheten. Om alla 5 revisorer hade arbetat på samma revisionsbyrå är det ganska



sannolikt att svaren hade varit lika eftersom revisorer som arbetar på samma byrå följer samma arbetsprocesser och byråregler. När intervjufrågorna formulerades undveks ledande frågor eftersom målet var att ta reda på respondenternas egna uppfattningar och tankar.

Som tidigare nämnts spelades 4 av intervjuerna in, vilket även det kan anses öka trovärdigheten. En av respondenterna samtycke inte till inspelning, därför fördes anteckningar under intervjun. När anteckningar förs under en intervju sker det oftast hastigt och då finns en risk för att viktiga uttalanden missas (Bryman & Bell, 2017). Inspelningar ger en möjlighet att kunna lyssna om på intervjun och pausa under transkriberingen om det går för fort, så att inte väsentlig information förloras. Därför kan den intervjun där anteckningar fördes istället för inspelning anses påverka trovärdigheten negativt.

Trovärdigheten kan även diskuteras vad gäller sammanställningen av empirin. I sammanställningen har en sammanfattning behövs göras. Dessa har gjorts för att underlätta för läsaren att tillgodogöras sig de empiriska resultaten eftersom transkriberingarna var väldigt långa. Det finns en risk att trovärdigheten kan ha påverkats till följd av denna sammanfattning eftersom vad författarna inte ansåg vara relevant i respondenternas uttalanden uteslöts. Eftersom empirin beaktas i analysen påverkas även denna och dess slutsatser. Diskussioner har genomförts under arbetsgången avseende sammanfattningen av empirin för att se till att denna inte skall utöva någon stor påverkan på studiens resultat.

## 2.5 Forskningsetiska aspekter

Det kan uppstå forskningsetiska problem vid genomförande av intervjuer. Dessa problem beror på intervjuarnas och respondenternas ageranden. Problemen kan ha en påverkan på intervjuaren och respondenten och därmed även resultatet av intervjun. Det finns därför etiska regler som intervjuaren ska förhålla sig till, så att forskningsetiska problem som kan uppstå motarbetas. Dessa regler handlar om samtycke, anonymitet, krav på information och konfidentialitet. Intervjuarna behöver bland annat tydliggöra för respondenterna om deras integritet, anonymitet och frivillighet (Bryman & Bell, 2017). En del av informationen som kommer fram i en intervju kan vara känslig. Denna information har hanterats med konfidentialitet för att undvika att

informationen används på ett sätt som inte är acceptabelt för respondenterna. Det är viktigt att ta hänsyn till forskningsetiska problem både under intervjun samt vid hanteringen av informationen (Kvale & Brinkmann, 2009).

Respondenterna hölls anonyma för att bland annat ta hänsyn till konfidentialiteten. Vidare har samtycke till inspelning av intervjuerna efterfrågats för att skydda respondenternas integritet. Respondenterna har meddelats om att deras medverkan är av egen vilja och att de kan avbryta intervjun om de på något sätt skulle känna sig obehövsamma för att se till att samtyckeskravet är uppfyllt (Bryman & Bell, 2017).

## 2.6 Metodkritik

Syftet med den kvalitativa metoden är att lyckas skapa en subjektiv bild av en situation och detta kan leda till att en djupare syn på ämnet uppnås. Detta kritiserar eftersom studier med kvalitativ metod styrs av det som författarna anser vara relevant och deras tolkningar av information. Resultatet bygger i stort sett på författarnas uppfattningar av det som anses vara av stor betydelse. Subjektiviteten i den kvalitativa metoden leder till att det bli svårt att replikera studien. Detta innebär att resultat kommer att skilja sig när andra reproducerar studien eftersom olika författares subjektiva bedömningar skiljer sig åt. Subjektiviteten hos författarna kan påverka uppsatsen genom att deras åsikter återspeglas (Bryman & Bell, 2017). Detta innebär en risk att för att våra åsikter kan ha haft en påverkan på uppsatsen. Ett försök att motarbeta detta gjordes genom kontinuerliga reflektioner under uppsatsskrivandet. Detta gjordes genom att hela tiden reflektera över sammanställningarna av intervjuerna och vara noggranna med att empirin skulle återspegla respondenternas svar.

Begränsningarna i semistrukturerade intervjuer är att det kan finnas en risk att flexibiliteten i intervjuerna leder till att för mycket data samlas in, och att en del av denna information är irrelevant (Bryman & Bell, 2017). Detta medför att sammanställningen av intervjuerna kan bli tidskrävande. Detta iaktogs under intervjuerna och när respondenterna började komma in på andra ämnen än oberoendet, vägledades de tillbaka huvudämnet.

Efter dessa metodologiska överväganden är det lämpligt att presentera studiens referensram, något som kommer att göras i nästa avsnitt.

## 3. Referensram

*I detta avsnitt presenteras begrepp som är väsentliga för att förstå revisionens grunder samt även de teorier som används vid den kommande analysen av intervjuresultaten.*

---

### 3.1 Revisor och revision

Revisionen utförs av en revisor. I 12§, 9 kap SFS 2005:551 framgår det att det endast är auktoriserade eller godkända revisorer som kan vara revisor för aktiebolag. I SFS 2001:883 finns stadgat vad som krävs för att bli godkänd eller auktoriserad revisor. Det krävs en revisorsexamen. Det finns bland annat krav på teoretisk och praktisk utbildning. Kravet på den teoretiska utbildningen är minst en kandidatexamen i valfritt ämne, det finns dock obligatoriska ämnen som en revisor ska ha läst. Kravet på den praktiska utbildningen för att bli revisor är att ha arbetat under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor under minst 3 år. När en person har den teoretiska och praktiska utbildningen skriver hen ett prov hos Revisorsinspektionen för att erhålla revisorsexamen (FAR u.å.- a).

Revision innebär att en revisor granskar de händelser som redogörs för i företags finansiella rapporter för att sedan yttra sig om dessa i revisionsberättelsen (Jerlinger, 2009). Revisionen är nödvändig för trovärdigheten. Intressenter skall kunna sätta sin tillit till den finansiella information som företag lämnar ut, eftersom den används som beslutsunderlag. Denna är därför väsentligt för ett fungerande samhälle och näringsliv (FAR, u.å.-b).

Det ligger i revisorns händer att kvalitetssäkra informationen, men informationsansvaret är VD:ns och styrelsens (FAR, u.å.-b). Det krävs att revisorn har en förståelse för hur verksamheten bedrivs och är medveten om att en jävsituation kan uppstå. Innebörden av jäv, är att någon har ett egenintresse i det uppdrag som revisorn utför, eller fattar beslut som kan strida mot bolagets intresse (Jerlinger, 2009). Av denna anledning är det väsentligt att revisorer ser till att utföra sitt arbete med integritet, saklighet och utan ovidkommande hänsyn (FAR, 2021).

En revisor ska följa god revisionssed samt god revisorssed, vilka är rättsliga standarder.

Innebörden av dessa standarder står inte uttryckt i lagen, utan har utvecklats i praxis samt efter

beteendemönster hos revisorer (Fant 1994, Wernerman, 2006). God revisionssed handlar om normer som en revisor ska ta hänsyn till vid granskning av företag (prop. 2000/01:146). God revisionssed kan definieras som god revisionskvalitet. Denna uppnås genom att förhålla sig till de regleringar som finns. Det är även av stor vikt att en revisor är tillräckligt kvalificerad för yrket (Fant, 1994). En erfaren revisor med ett professionellt omdöme och kunskaper anses följa god revisionssed (Wernerman, 2006). Det ställs krav på planeringen, genomförandet av granskningen samt dennas rapportering och dokumentation (Revisorsinspektionen, u.å.)

God revisorssed handlar om yrkesmässiga normer som en revisor ska förhålla sig till vid sitt yrkesmässiga uppträdande (prop. 2000/01:146). God revisorssed kan sägas bestå av två huvudbegrepp, vilka är förtroende och oberoende (Sandström, 2017). Det handlar om att revisorn ska utföra sitt arbete på sätt som leder till att förtroendet som revisorsrollen kräver uppnås (Cassel, 1996). Revisorn ska vara oberoende i förhållande till företaget som granskas, företagsledningen samt andra intressenter som berörs av granskningen (Sandström, 2017). Revisionsarbetet ska utföras på ett självständigt sätt utan något beroende av dessa parter. Revisorn ska på så sätt få intressenternas förtroende, vilket är viktigt för att dessa ska kunna lita på giltigheten av revisorns granskning (Cassel, 1996).

### 3.2 Revisorns oberoende

Innebörden av revisorns oberoende är att revisorns ska ha förmågan att göra en korrekt granskning utan att påverkas av andras önskemål. Ett exempel är önskemål från företagsledningen i företaget som granskas (Bazerman et al., 1997). Kravet på revisorns oberoende framgår av 20§ i SFS 2001:883. En revisor ska pröva oberoendefrågorna innan ett uppdrag accepteras. Det framgår i lagen att en revisor ska vara objektiv i sina ställningstaganden, samt utföra sitt uppdrag med självständighet och opartiskhet (SFS 2001:883). Det finns en koppling mellan begreppet oberoende och begreppen objektivitet, självständighet samt opartiskhet. En oberoende revisor ska vara objektiv, självständig samt opartisk i den utsträckningen som lagen kräver (Diamant, 2004). Objektivitet innebär att revisorn ska vara saklig och bedömningarna som görs ska vara baserade på fakta (NE, u.å). Objektivitet uppnås genom förmågan att göra en bedömning utan att blanda in känslor i bedömningarna (SFS

2001:883). Om revisorn har varit objektiv ska en annan revisor kunna göra samma bedömning som denne (Rävas, 2012). Begreppet självständighet i oberoendesammanhang innebär att revisorn inte ska påverkas av någon eller något i företaget som granskas. Revisorn ska vara självständig i sina ställningstaganden, vilket uppnås genom att revisorn innehar kompetens och skicklighet och på så sätt undviks hot mot oberoendet (Gramling et al., 2014). Opartiskhet innebär att revisorn genomför rättvisa bedömningar och inte tar ställning i dessa, vilken är en förutsättning för tilliten för revisorns arbete (Diamant, 2004).

Begreppet oberoende uttrycks inte i lagen. Tanken bakom valet att inte använda sig av begreppet i lagen är att inte skapa en tro att en revisor måste uppnå fullständigt oberoende (SOU 1999:43). Anledningen till detta är att ett fullständigt oberoende inte anses vara möjligt att uppnå med hänsyn till den mänskliga psykologin som säger att människan omedvetet handlar partiskt vid beslutssituationer. Beslutsfattaren tar omedvetet hänsyn till sina egna intressen vid ett beslutstagande. Det handlar alltså inte om någon avsiktlig orättvisa men en människa har viss oförmåga att bedöma beslutsunderlag på ett opartiskt sätt. En revisor kan därmed aldrig vara helt oberoende. Det finns bland annat påtryckningar från arbetsgivaren som gör att revisorn inte kan ha en helt oberoende ställning mot företaget som granskas (Bazerman, et al., 1997).

Även om ett fullständigt oberoende inte är möjligt eftersträvas oberoendet. Revisorns yrkesutövning grundar sig på oberoendet samt kompetensen hos en revisor (Jeppesen, 1998). En revisor ska vara oberoende vid genomförandet av granskningen för att intressenter och företaget som granskas ska kunna lita på att revisorns utför sitt arbete på ett korrekt sätt (Cassel, 1996). Revisorn är skyldig att dokumentera prövningen av sitt oberoende, vilket framgår av 24§ i SFS 2001:883. Informationen som ska ingå i dokumentationen ska vara sådan information som anses vara väsentlig för revisorns arbete och bedömningen av bland annat oberoendet i efterhand (SFS 2001:883, Carrington 2014).

Revisorns granskning skulle ansetts vara betydelselös utan oberoendet, eftersom det är oberoendet som gör revisionsarbetet värdefullt och trovärdigt. Oberoendet är därför nödvändigt för revisorns rollutövning samt efterfrågan på revisionstjänsterna (Wines, 2011). För att styrka vikten av oberoendet har det införts jävsregler som revisorer ska följa. En revisor får exempelvis inte äga aktier i bolaget som granskas, eller biträda bolagets grundbokföring eller

medelsförvaltning (SFS 2005:551). Utöver detta har analysmodellen införts för att motarbeta hot mot oberoendet (Prop. 2000/01:146). Analysmodellen förklaras närmare i avsnitt 3.5.

### 3.3 Faktiskt och synbart oberoende

Oberoendet kan delas upp i ett faktiskt och synbart oberoende (Richard, 2006). Den förstnämnda gäller revisorns egen tolkning och ställningstaganden till ett uppdrag, medan den andra gäller hur intressenterna ser på revisorns oberoende (Pott et.al, 2009, Richard, 2006). Både det faktiska och synbara oberoendet behöver uppfyllas för att en revisor ska kunna anses vara fullständigt oberoende (Richard, 2006).

Det faktiska oberoendet handlar om en revisors egen bild av sitt oberoende, samt hur revisorn ska kunna upprätthålla självständighet och opartiskhet. Oberoendet grundar sig på integritet, objektivitet och självständighet, därför är det ett krav på revisorn att dessa begrepp tillgodoses i revisionsarbetets samtliga delar. Revisionsarbetet ska exempelvis inte påverkas av aktieägare eller styrelsen i företaget som granskas; om detta inträffar kan revisorn inte anses ha varit oberoende. Det krävs att en revisor ska följa de lagregleringar samt etiska koder som finns inom yrket för att kunna bygga och bibehålla det faktiska oberoendet (Eklöv Alander, 2019). Ett dilemma som existerar när det gäller det faktiska oberoendet är att det inte går att bevisa att det finns eller att det är uppfyllt, detta till följd av att det inte går att observera tankesättet hos en revisor. Detta innebär att det blir nästan omöjligt att veta om en revisor faktiskt är oberoende (Jenkins & Stanley, 2019).

Det synbara oberoendet handlar om hur intressenter uppfattar revisorns oberoende och om det föreligger någon intressekonflikt. Fokus ligger på förhållandet mellan revisor och klient. Intressenternas uppfattning av revisorn är avgörande för om det synbara oberoendet är uppfyllt eller inte. I de fall då intressenterna uppfattar revisorn som oberoende och fri från intressekonflikter, anses det synbara oberoendet vara uppfyllt (Jenkins & Stanley, 2019). En revisor behöver därför eftersträva samt se till att intressenterna litar på dennes oberoende under revisionsarbetet. För att kunna uppnå det synbara oberoendet ska situationer som resulterar i att intressenter ifrågasätter revisorn oberoende undvikas. Ett exempel på en sådan situation är när en

relation mellan revisor och klient pågår under en längre tid. Detta kan skapa en oro hos intressenterna för att oberoendet inte säkerställts på grund av att en relation som varar under en lång tid kan leda till en vänskapsrelation. Även om detta inte säkert innebär att revisorn inte är oberoende kan en oro skapas bland intressenterna, därav blir det synbara oberoendet inte uppfyllt (Eklöv Alander, 2019).

### 3.4 Tidigare studier

Tepalagul och Lin (2015) har genomfört en litteraturgenomgång av tidigare forskning om revisorns oberoende och kvaliteten på granskningen. Studien ger en överblick av tidigare forskning om oberoende, därför är den användbar i föreliggande studie. Den är även användbar eftersom det finns källhänvisningar till andra relevanta artiklar inom området.

Litteraturgenomgången omfattade artiklar från nio olika tidskrifter som publicerades mellan 1976 och 2013. Litteraturgenomgången visar att det finns fyra huvudfaktorer som hotar oberoendet och kvaliteten på revisionen. De fyra faktorerna som kan utgöra ett hot är klientens betydelse, erbjudandet av andra tjänster utöver revisionstjänster, mandatperioden och anknytningen mellan revisor och klient.

Klientens betydelse handlar om att större kunder oftast även är de som har en viktig ekonomisk roll för revisorn. Detta kan leda till att revisorn utsätts för påtryckningar som kan leda till att oberoendet äventyras. Erbjudandet av andra tjänster handlar om att oberoendet kan äventyras om revisorn även erbjuder kunden andra tjänster än revisionstjänster. Vissa yrkesmän menar att möjligheten att erbjuda andra tjänster skulle leda till effektivitet i arbetet. Det finns dock lagar som reglerar detta, och möjligheten att erbjuda andra tjänster är begränsad. Med mandatperiod menas att längre relationer mellan revisor och klient kan leda till att nära relationer skapas och på så sätt uppstår en risk att revisorn agerar på ett sätt som är för ledningens bästa och därmed blir kvaliteten på granskningen lägre. Det nämns dock att tidigare studier anger att en längre mandatperiod inte har visat sig försämra kvaliteten på granskningen. Anknytning mellan revisor och klient handlar om det finns tre omständigheter som rör förhållandet mellan revisorn och kunden som kan leda till att oberoendet äventyras. Den första är att klienten ses som en potentiell arbetsgivare. Den andra omständigheten är att revisorns nära relation till styrelsen kan orsaka ett



avstånd mellan revisorn och aktieägarna, som i verkligheten är den riktiga arbetsgivaren för en revisor. Sista omständigheten handlar om det kan vara svårt för en revisor att vara oberoende vid situationer då kunden har varit en tidigare kollega. Det finns dock lagar som reglerar hur sådana situationer ska hanteras (Tepalagul & Lin, 2015).

### 3.5 Analysmodellen

FAR introducerade en standard, den så kallade analysmodellen i samband införandet av direktiven om hur oberoendet ska prövas år 2002. Analysmodellen i den svenska lagen kommer ursprungligen från Europeiska kommissionens rekommendationer om revisorns oberoende. Standarden återfinns även i International Federation of Accountants Code of Ethics for Professional Accountants (Wernerman, 2006).

Anledningen till införandet av analysmodellen var att opartiskheten och självständigheten ur ett objektivt avseende ansågs vara otillräckliga. Tanken bakom införandet av modellen i lagen var att tydliggöra för revisorer vad som menas med begreppen opartisk och självständig. Revisorn ska använda analysmodellen som verktyg i varje uppdrag för att undersöka om det finns förhållanden som kan störa dennes självständighet, objektivitet och opartiskhet (Prop. 2000/01:146). Enligt Diamant (2004) finns det två tillfällen då det blir aktuellt för en revisor att pröva sitt oberoende. Den första är när en revisor ska på ett nytt uppdrag och den andra är när det uppkommer nya omständigheter i ett redan befintligt uppdrag. Om revisorn skulle upptäcka omständigheter som påverkar förtroendet negativt skall denne avstå från uppdraget (Prop. 2000/01:146). Prövningen av oberoendet görs av revisorn själv (SFS 1999:1079).

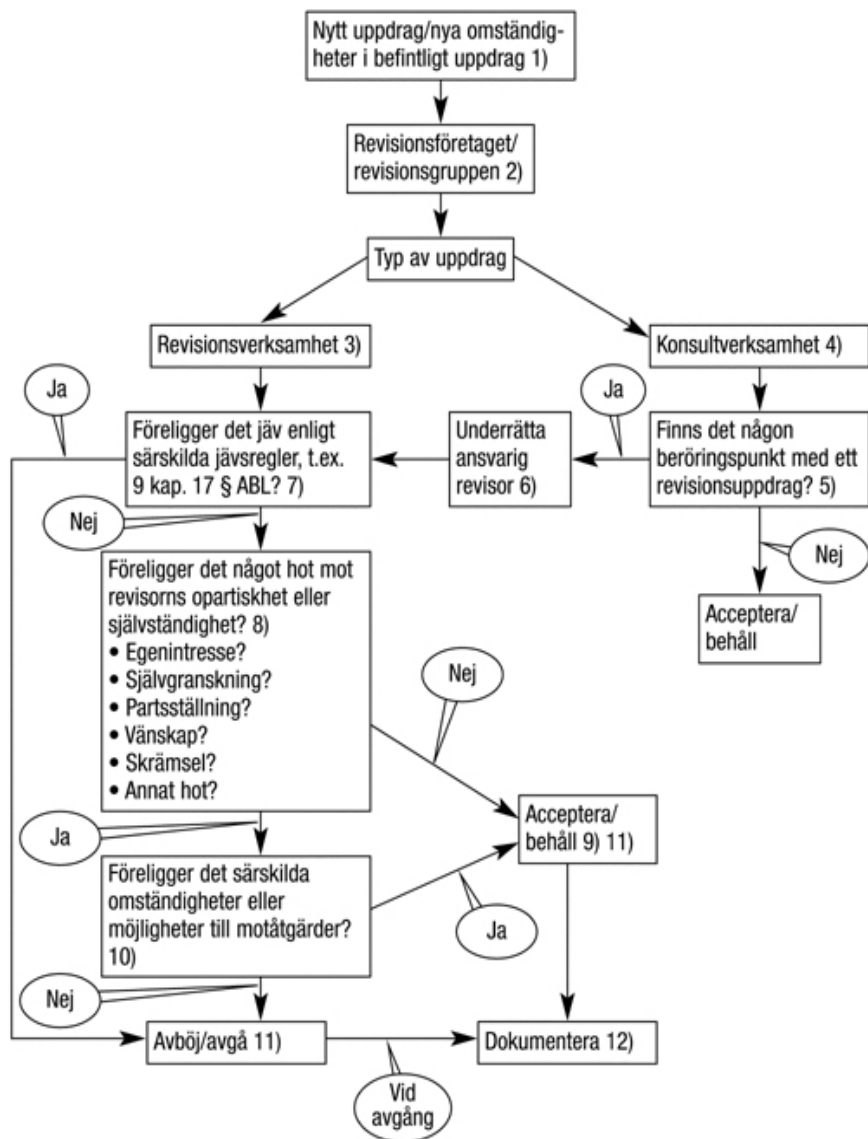
Analysmodellen är därför en självgranskningsmodell. Det finns kritiker som har gjort gällande att det hade varit bättre om revisorn själv får bedöma vad som betraktas som en beroende- eller oberoendesituation, utan att använda sig av en sådan modell eller standard. De menar att varken analysmodellen eller en tänkbar förbudskatalog kan vara så heltäckande att inga sannolika kryphål förekommer (Carrington, 2014)

Analysen som genomförs med hjälp av analysmodellen sker i flera steg där revisorn bland annat analyserar, prövar och vidtar särskilda motåtgärder om det skulle finnas skäl att tvivla på dennes opartiskhet och självständighet (Moberg, 2006). Analysmodellen bygger på att revisorn ska

bedöma och ta ställning till fem olika hot som kan påverka oberoendet samt en generalklausul (Carrington, 2014).

Analysmodellen återfinns i SFS 2001:883. Enligt 21§ SFS 2001:883 ska en revisor avböja eller avsluta sitt revisionsuppdrag om självständigheten och opartiskheten i dennes arbete hotas. I 21a§ SFS 2001:883 presenteras fem olika typsituationer som kan innebära ett hot mot oberoendet, dessa utgör de hot som analysmodellen bygger på. Dessa är: egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet (Carrington, 2014). I 21a§ i SFS 2001:883 presenteras även en generalklausul. Denna säger att en revisor ska avsluta eller avböja ett revisionsuppdrag om det finns någon annan situation utöver de ovannämnda som hotar oberoendet. Bestämmelsen i 21a§ i SFS 2001:883 är principbaserad. Med detta menas att det inte finns specifika regler om hur en revisor ska agera, utan att det är riktlinjer för hur en revisor ska agera (Eklöv Alander 2019).

FAR har utformat flödesschema som revisorer kan använda sig av för att analysera oberoendet med hjälp av analysmodellen, se Figur 1:



Figur 1: FAR:s Flödesschema (Wernerman, 2006)

### 3.5.1 Egenintressehotet

Egenintressehotet har som syfte att kontrollera att revisorn inte har ett eget ekonomiskt- eller övrigt intresse i klienten, varken direkt eller indirekt. Direkt intresse innebär att revisorn själv har ett ekonomiskt intresse i klienten som ska granskas medan det indirekta lyfter fram vikten av att revisorn inte ska ha någon nära bekantskap med en person som har ett ekonomiskt intresse i bolaget som ska granskas. Ett exempel på när en revisor kan ha ekonomiska intressen är vid ägande av aktier eller andelar i bolaget, investeringar eller engagemang i gemensamma projekt mellan parterna (SRS, 2002). Det förekommer ytterligare förhållanden där ett egenintresse kan uppstå. Om revisorn hjälper sin klient med enskild rådgivning och erhåller inkomster som kan betraktas som betydande i förhållande till revisionsbyråns totala inkomster kan det störa förtroendet för revisorn (Moberg, 2006).

### 3.5.2 Självgranskningshotet

Självgranskningshotet handlar om situationer då revisorn ska ta ställning till sitt egna tidigare arbete. Det kan exempelvis handla om tidigare råd som har lämnats till klienten (Wernerman, 2006). Hotet uppkommer även vid situationer då revisorn i tidigare sammanhang har varit anställd hos klienten. Det finns även indirekta självgranskningshot som uppkommer om någon närstående till revisorn sitter i ledningen i det bolagets som revisorn ska granska eller på något annat sätt medverkat i granskningsuppdraget (Moberg, 2006).

### 3.5.3 Partställningshotet

Partställningshotet innebär att revisorn har gjort ett ställningstagande som är för eller emot det företag som ska granskas i exempelvis en förhandling, vilket kan störa revisorns opartiskhet. Ett exempel på en sådan situation är när revisorn uppträder som biträde åt klienten vid kommunikation med Skatteverket eller i en skatteprocess. Det kan även gälla när det föreligger oenighet i ekonomiska frågor mellan parterna eller när revisorn ska förhandla förvärv. Dock kan

revisorn ge sin klient råd om hur denne ska framföra sin argumentering i en process (Moberg, 2006).

#### 3.5.4 Vänskapshotet

Vänskapshotet uppkommer då det finns en nära personlig relation mellan revisorn och uppdragsgivaren, vilken kan locka in revisorn i en kritiklös inställning till klienten och agera på ett alltför tillmötesgående sätt. Detta påverkar revisorns opartiskhet och objektivitet och därmed leder till ett minskat förtroende (Moberg, 2006). Nära personliga relationer kan innebära fleråriga vänskapsrelationer men även relationer som har bildats genom sociala kontakter som ofta förekommer. Kontakter som har uppkommit genom någon nära anhörig likställs med personliga kontakter (SOU 1999:143). Vänskapshot uppstår oftast när klienten är ett mindre bolag, eftersom sannolikheten för att en nära relation skapas är större när klienten är ett mindre bolag. Detta innebär dock inte det endast finns negativa effekter av en nära relation till klienten, det kan vara fördelaktigt för exempelvis ett effektivare arbete genom att informationsutbytet blir mer effektivt (Moberg, 2006). Studier har visat att klienter föredrar vänskapliga relationer mer än endast affärsrelaterade relationer. Anledningen till detta är att vänskapliga relationer anses bygga på samarbete, förtroende och god kommunikation. Till skillnad från vänskapliga relationer anses arbetsrelaterade relationer bygga på att gynna det egna intresset och konkurrens (Fontaine & Pilote, 2012).

#### 3.5.5 Skrämselhotet

Skrämselhotet har att göra med att det finns en risk att revisorn påverkas av en klient som har en dominerande personlighet eller av externa faktorer som sätter press. Det kan handla om hot och påtryckningar från klienten som är avsedda att få revisorn att känna obehag. Detta kan störa förtroendet eftersom det finns en risk att revisorn i sådana fall inte agerar opartiskt och självständigt (Moberg, 2006). Skrämselhot uppstår exempelvis om avtalet om revisionsuppdraget hotas med uppsägning. Ett annat exempel kan även vara att revisorns arvode hotas att minska om redovisningen inte godkänns. Skrämselhot uppstår även om det finns påtryckningar som kommer

internt från revisionsföretaget där revisorn arbetar. Det kan handla exempelvis om att en planerad befordran uteblir om revisorn inte går med på klientens olämpliga krav för att göra denne nöjd (FAR, 2020).

### 3.6 Institutionell teori

För denna studie har institutionell teori bedömts som ändamålsenlig med tanke på studiens syfte eftersom den kan ge en förståelse av varför organisationer tenderar att likna varandra. Eftersom organisationer består av individer leder detta till att kopplingar kan göras på individnivå.

Likheter mellan organisationer kan leda till att individer inom organisationer uppfattar saker på ett likartat sätt. I föreliggande studie kan denna teori ge en förståelse av varför revisionsbyråer liknar varandra, detta för att kunna förklara varför revisorer uppfattar analysmodellen på ett likartat sätt, om så är fallet. Dessutom kan den användas för att ge en förklaring varför revisorer motarbetar hot mot oberoendet på ett likartat sätt, om det skulle vara så. Därmed blir den institutionella teorin till hjälp för att uppnå studiens syfte som är att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet.

Den institutionella teorin introducerades i slutet av 1700-talet (Eriksson-Zetterquist, 2009) och användes till en början som en förklarings teori inom statsvetenskap, nationalekonomi samt sociologi. Med tidens gång började teorin även att användas inom företagsekonomi. Den institutionella teorin består av två delar, den första är tidig institutionell teori och den andra är nyinstitutionell teori. Tidig institutionell teori handlar om metoddiskussioner om hur samhällsvetenskapen skulle betrakta vetenskapen. Betydelsen av förändring betonades inom den tidiga institutionella teorin. Den andra delen av institutionell teori är baserad på den tidiga institutionella teorin, vari fokus ligger på organisationsstrukturer och organisationsfält. Inom den nyinstitutionella teorin diskuteras hur organisationer börjar likna varandra med tidens gång. Härvid används begrepp som isomorfism och organisationsfält (Eriksson-Zetterquist, 2009), vilka kommer att förklaras senare i arbetet. En nyetablerad organisation eftersträvar att profilera sig gentemot andra liknande organisationer genom att exempelvis erbjuda något som

konkurrenterna inte har. När organisationen alltmer etableras blir den lik de andra organisationerna (DiMaggio & Powell 1983).

Institutionell teori har förklaringar till hur organisationer utvecklar och anpassar sig till olika regler, lagstiftningar och sociala strukturers kontinuitet (Scott, 2008). Fokus ligger på bakomliggande faktorer som kan ge förklaringar till vissa förändringar samt utveckling som sker i organisationer (Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta blir användbart på dagens dynamiska och konsumentdrivna marknad eftersom organisationer konstant måste anpassa sig efter förändringar utifrån kundens behov. Teorin används för att studera följderna av denna yttre påverkan på organisatoriska beteenden. Det finns ett flertal olika institutionella ramar, exempelvis lagar, etiska koder och avtal mellan parter (Scott, 2008). En institution begränsas generellt av en uppsättning ekonomiska, sociala, rättsliga och politiska sammanhang som fastställer grunden för produktion, distribution och utbyte av varor och tjänster (Davis et al., 1971). Här har revisorn en viktig uppgift att fylla för att säkerställa att särskilt utbytet av varor/tjänster sker på ett godtagbart sätt. Dessa institutionella miljöer kännetecknas av utvecklade regler och krav som organisationer måste förhålla sig till för att bli accepterade och erhålla legitimitet (Scott, 2008), och även här har revisorn en viktig uppgift vid sin granskning. En institutionell miljö är ett socialt system som utövar inflytande på och konstituerar ett regelverk för andra sociala enheter som ett bestående fenomen inom det sociala livet. Organisationer måste därför, för att bestå, överensstämma med de regler och trossystem som råder (Meyer & Rowan, 1977). Institutioner samt lagstiftningar är betydelsefulla inom revisionsyrket eftersom dessa ser till att revisorerna är oberoende samt professionella i sitt arbete. Genom institutioner och lagstiftning säkerställs att revisorn inte går samman med företagsledning genom att exempelvis fuska med redovisningen eller dölja information och på så sätt vilseleda aktieägarna (Bazerman et al., 1997).

Revisionsyrket är till följd av detta ett strukturerat yrke med ett flertal begränsningar (Scott, 2008). Detta kan vara ännu en anledning till att revisorer har ett likartat arbetssätt i att motarbeta hot mot oberoendet. Vanligen är institutionell teori tillämplig för att få en bättre insyn i de förändringar som lagstiftning och standarder medför eftersom de kan vara komplicerade att förstå (Weerakkody et.al., 2009).

Revisionsyrket är ett yrke som består av ett flertal standarder som revisorer ska förhålla sig till. Syftet med framtagandet av standarder att vägleda revisorer och ge dem ett ramverk att använda

för att bland annat analysera deras oberoende (Wines, 2012). När organisationer anpassar sig efter de institutionella kraven kan de nå acceptans och legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). Revisionsbyråerna kommer med stor sannolikhet att anpassa sig efter dessa lagar och normer för att uppnå acceptans och legitimitet från allmänheten. Enligt detta tankesätt bör revisorer handla rationellt i de situationer där det upplevs föreligga osäkerhet. Revisorn bör vara opartisk i sitt arbete och följa standarder och lagstiftning för att vara oberoende (Diamant, 2004).

Vidare kan teorin ge en förklaring till varför revisorer tänker på ett visst sätt (Scott, 2008). En annan väsentlig aspekt av denna teori är att förstå effekterna av intern och extern påverkan som kan skilja sig i olika situationer och organisationer (Weerakkody et.al., 2009). När revisionsbolag använder sig av samma ramverk världen över blir deras arbetssätt alltmer likt (Marton et.al., 2020). Bakgrunden till detta förhållande kan förklaras genom att använda begreppen organisationsfält och isoformism, vilka förklaras närmare i vad som följer.

### 3.6.1 Organisationsfält

Begreppet organisationsfält upplyser att omgivningen både består av och skapar organisationer. Fokus läggs på organisationers omgivning samt att relationer mellan organisationer leder till olika processer och meningsskapande aktiviteter. Organisationsfält kan bestå av företagsverksamheter inom samma bransch eller företagsverksamheter som är kopplade till varandra genom leverantör/producent/återförsäljare-relation. Exempel på detta är organisationer eller företag som antingen är lika till sin storlek eller sina värderingar i arbetet. Organisationer inom ett fält påverkas av varandras normativa och kulturella processer, även om de inte har någon kontakt med varandra. Det behövs därför ingen direkt interaktion eller koppling mellan organisationer för att studera hur de påverkar varandra. Huvudtanken är att det är fältet och dess krafter som påverkar organisationer (Eriksson-Zetterquist, 2009).

Organisationsfält hjälper organisationer att uppnå den legitimitet som behövs. Det är de större organisationerna som styr organisationsfälten eftersom de har resurser som exempelvis teknologi och patent som kan användas för att stöta ut de mindre organisationerna från marknaden (Eriksson-Zetterquist, 2009). Resultatet av detta blir att de mindre organisationerna blir beroende



av de större och dominerande. Detta leder till att de mindre organisationerna följer i de dominerande organisationernas fotspår, vilket ökar dominansen hos de stora organisationerna (DiMaggio & Powell, 1983). Revisionsbranschen kan ses som ett organisationsfält. De dominerande organisationerna inom revisionsbranschen kallas populärt "The Big Four". Denna benämning används vid hänvisning till de fyra största internationella revisionsfirmorna, Deloitte, EY, KPMG och PwC (Carrington, 2014).

Konsekvensen av att organisationer delas upp i organisationsfält blir att organisationer blir alltmer lika varandra eftersom de styrs av fältet som de tillhör. Den vedertagna beteckningen för detta benämns institutionell isomorfism (Eriksson-Zetterquist, 2009), något som nedan kommer att förklaras närmare.

### 3.6.2 Isomorfism

Institutionell isomorfism handlar om att organisationer blir alltmer lika varandra och därigenom uppnår legitimitet och trovärdighet från omgivningen. DiMaggio och Powell (1983) definierar tre mekanismer som leder till en institutionell isomorfisk förändring. De tre mekanismerna är *koercitiv*, *mimetisk* och *normativ isomorfism* (DiMaggio & Powell, 1983).

*Koercitiv isomorfism* härrör från politiskt inflytande samt legitimitetsproblem. Den handlar om formella och informella påtryckningar från andra organisationer. Dessa påtryckningar beror på de förväntningar som samhället har på organisationer. Samhällets förväntningar kan ses som tvingande att uppfyllas, men även som en kallelse till förändring. Nya lagar samt skatterättsliga krav kan exempelvis ha en påverkan på organisationer samt leda till en förändring (DiMaggio & Powell, 1983). Revisionsbyråer ska exempelvis förhålla sig till lagar och standarder eftersom det finns krav på detta (Wernerman, 2006). Användningen av koercitiv isomorfism kan därför ge en viss förståelse för hur revisionsbyråer förhåller sig till och påverkas av lagar och standarder om oberoendet. Exempel på sådana standarder är analysmodellen och kravet på revisorns oberoende som framgår av 20§ i SFS 2001:883.

*Mimetisk isomorfism* härrör från osäkerheter och handlar om att dessa har till följd att organisationer tenderar att imitera varandra. Det kan uppstå osäkerhet i en organisation, vilket

kan leda till att denna imiterar andra organisationer som uppfattas som framgångsrika eller legitima. Osäkerheten uppstår när organisationens mål är tvetydiga eller när vissa tekniker inom organisationen är oförstådda. Andra anledningar till osäkerhet kan vara att organisationens miljö skapar osäkerhet eller att det sker omstruktureringar i branschen. Mimetisk isomorfism förekommer ofta inom organisationsfält som har en kvalificerad arbetskraft eller en bred kundkrets (DiMaggio & Powell 1983). Revisionsbranschen kan ses som ett organisationsfält med en kvalificerad arbetskraft eftersom det bland annat finns reglerat lagkrav på utbildning och legitimitet eftersträvas bland revisorer (Cassel, 1996, FAR u.å.-a). Det finns krav i SFS 2001:883 på vad en revisor ska ha för utbildning. Det finns krav på både teoretisk och praktisk utbildning som ska utföras för att få en revisorsexamen (SFS 2001:883). Inom revisionsbranschen kan de framgångsrika organisationerna motsvara The Big Four. Mimetisk isomorfism kan därför användas för att förklara hur revisionsbyråer imiterar varandras granskningsprocesser, som exempelvis vid tillämpning av analysmodellen.

*Normativ isomorfism* är förknippad med professionalism. Professionalism handlar om att personer med samma akademisk bakgrund tillsammans eftersträvar att frambringa ett tillvägagångssätt för sitt yrke, vilket skapar legitimitet. Det finns två beståndsdelar av professionalism som resulterar i isomorfism, det vill säga likhet mellan organisationer. Den första är dessa personers akademiska utbildning. Högskola eller universitet har en avgörande roll för utvecklingen av personers tankar, attityder och normer. Dessa personer tar sedan med sig detta till de organisationer där de arbetar. Personer som har genomgått en likartad akademisk utbildning tenderar att ha en likartad syn på problem samt att de tar liknande beslut. Den andra delen handlar om att det skapas en koppling mellan individer när det professionella nätverket växer. Individen får en koppling till andra utanför organisationen, vilken ger en effekt på harmonisering. En avbildning sker av individens tankar, attityder och normer som har utvecklats vid högskolan eller universitetet. När det professionella nätverket växer uppstår likartade tankar och idéer om hur hantering av olika situationer i organisationer ska ske. Framgångsrika individer tenderar även att ses som en form av förebild av andra som försöker imitera dem (Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta resulterar i att handlandet blir likartat bland dessa individer, även om de arbetar för olika organisationer, och vidare till att organisationerna blir alltmer lika (DiMaggio & Powell, 1983, Eriksson-Zetterquist, 2009).

Normativ isomorfism är något som kan sägas karaktärisera revisionsyrket. Revisorer behöver ha en viss akademisk utbildning för att erhålla denna yrkesmässiga status. Det finns specifika krav på vad en revisor ska ha läst (FAR u.å.-a). Detta påvisar att det finns likartad akademisk bakgrund bland revisorer. Som tidigare nämnts tenderar individer med likartad akademisk utbildning att ta liknande beslut samt ha en liknande syn på problem, vilket leder till att organisationer blir mer lika. (DiMaggio & Powell, 1983). I det här fallet kan revisionsbyråerna ses som organisationer som blir mer lika, till följd av att revisorer har en likartad akademisk utbildning.

För att bli revisor krävs även att personen har arbetat under handledning av en auktoriserad revisor i minst 3 år (FAR u.å.-a). Detta kan sannolikt leda till att personen som är under handledning tar till sig av handledarens tankar, attityder och normer eller ser denne som en förebild. Resultatet av detta blir att personen blir influerad av detta när hen sedan blir revisor. Ett exempel kan vara hur personen uppfattar analysmodellen eller arbetssättet i hur hen motarbetar hot mot oberoendet. Även detta leder till att revisionsbyråer bli mer lika.

I nästa avsnitt presenteras teorin om meningsskapande för att kunna förklara likheter och olikheter på individnivå bland revisorer.

### 3.7 Meningsskapande

I denna studie är teorin om meningsskapande användbar för att förklara varför individuella revisorer kan uppfatta analysmodellen på ett likartat eller olikartat sätt. Teorin ger en förklaring till att det kan finnas olika förhållanden som tilldrar sig revisorers uppmärksamhet, vilket kan påverka deras uppfattningar om bland annat analysmodellen. Dock kan interaktionen med andra revisorer och personer från tillsynsmyndigheter leda till likartade uppfattningar. Teorin kan även förklara varför revisorer agerar likartat eller olikartat vad gäller sätten att agera för att motarbeta hot mot oberoendet. Teorin är därmed ytterst användbar med tanke på föreliggande studies syfte.

Meningsskapande är den process individer genomgår för att få förståelse för händelser om de är oklara, förvirrande eller på något sätt avviker från förväntningar (Maitlis & Christianson, 2014). Meningsskapadeprocessen styrs av mentala modeller, ramar eller scheman som bildas till följd

av att individer inom organisationer organiserar och formar deras tolkningar av organisatoriska evenemang (Linderoth, 2017). Genom att lyckas skapa mening i en ny situation eller händelse uppnår individen förståelse för vad den innebär och anledningen till dess uppkomst. Processen i att skapa mening i en händelse eller i en situation är något som genomgås av alla individer när något nytt inträffar i deras omgivning. Ett större antal individer kan vara med om samma händelse men skapa olika mening för den. Detta beror på att individer är olika (Weick, 1995).

Enligt Weick (1995) är processen i att skapa mening en pågående och retrospektiv utveckling av rimliga signaler eller ledtrådar. Dessa rationaliserar vad en individ gör. En individ agerar utifrån sin tolkning av världen och tar emot specifika sociala verkligheter och skapar sedan mening för dessa (Weick, 1995). Meningsskapande är viktigt för individen då den gör det möjligt för denne att agera när en situation förändras och på så sätt lyckas skapa stabilitet i sin omgivning. Processen i att skapa mening är grundad i både en individs egna handlingar och även i interaktionen med andra. Den kan tolkas som en process, i vilken individer skapar mening för sina erfarenheter (Weick et al., 2005). Interaktioner med andra individer kan leda till att individer skapar mening, och uppfattar saker på ett likartat sätt.

Meningsskapande innebär för revisorerna att de blir bekanta med nya händelser och att de får förståelse för dessa om de lyckas skapa mening för sina erfarenheter. När det uppkommer hot mot oberoendet kan revisorn få förståelse för dessa genom att ta nytta av meningsskapandet utifrån tidigare erfarenheter.

### 3.7.1 Meningsskapandets egenskaper

Meningsskapandeprocessen består av sju egenskaper som ger förståelse för processen och hur den fungerar. Dessa egenskaper är identitet, retrospektivitet, medskapande, social interaktion, pågående, ledtrådar och rimlighet snarare än noggrannhet (Weick, 1995). Nedan följer en beskrivning av varje egenskap.

### 3.7.2 Identitet

Den meningsskapande processen är en individuell process som har sin grund i identiteten hos individer. Identitet är något som inte har en fast definition utan ständigt omdefinieras till följd av interaktioner mellan individer (Weick, 1995). Alla individer har olika identiteter till följd av att de interagerar med olika individer. Interaktionen med andra individer är av vikt för att identiteten ska kunna existera och ha en betydelse. Vikten av interaktion kan förklaras med hjälp av symbolisk interaktionism. Detta är ett teoretiskt perspektiv som menar att samhället och individer ska ses som tillhörande och förutsättande varandra. Detta betingas av att individens identitet och verklighet skapas genom interaktion. Förutsättningen för att interaktion ska kunna ske är att det finns gester, symboler och uttryck som gör att en individ kan förstå andra. Inläringen av betydelsen av dessa gester, symboler och uttryck sker när en individ beaktar hur andra individer använder sig av dessa. Förståelsen av betydelsen av dessa ger individer möjlighet att veta hur andra tänker och på så sätt även kunna få reda på andras uppfattning om en. På så sätt underlättar detta för individen att förstå de förväntningar som omgivningen har på denne. Individen kan då förstå och avgöra hur denne ska agera i en viss situation genom att förstå omgivningens förväntningar. Identiteten skapas när individen har förstått sitt agerande (Watson, 2017). Identitet är av stor betydelse för hur en individ uppfattar sin omgivning. Samtidigt är omgivningen av stor betydelse för hur identiteten utformas. Det är först då individer får kännedom om deras identitet och vilka de är som de kan tillföra en mening i omgivningen (Weick, 1995). I revisorns fall finns det intressenter i omgivningen som förväntar sig att denne ska vara oberoende (Diamant, 2004). Oberoendet stärks av att revisorn blir medveten om vikten av objektivitet, självständighet och opartiskhet för att på sätt vara oberoende i sitt arbete. Omgivningens förväntningar formar således revisorns identitet samtidigt som identiteten spelar en roll för hur revisorn uppfattar omgivningen. Omgivningens förväntningar på revisorer i allmänhet kan leda till att revisorerers identiteter blir lika, och därmed även deras meningsskapande och uppfattning av omgivningen. Dock behöver inte alla revisorerers identiteter vara lika eftersom de beror på vilka personer de interagerar med. Därmed kan detta leda till att revisorerers uppfattningar blir olikartade.

### 3.7.3 Retrospektivitet

Att skapa mening rör sig inte om att beakta något som redan har skett. Att se tillbaka på en händelse som tidigare har skett påverkas av tidpunkten då beaktandet sker, vilken i sin tur påverkas av det som sker i omgivningen vid just den tidpunkten (Weick, 1995).

Meningsskapandet sker således retrospektivt, efter att en händelse ägt rum. Vidare vägs individens olika intryck ihop och formar en helhet som ska vara begriplig för denne (Heide et.al., 2012). Det är enbart efter att en beskrivning av en händelse kan göras, som det är möjligt att skapa mening för den. När mening har skapats för händelsen kommer individens uppfattning att representera denna (Weick, 1995). Att meningsskapandet är retrospektivt är något paradoxalt. Ett exempel på detta är när avgörandet om en förändring är lyckad eller ej inte kan avgöras förrän den har skett och har haft möjligheten att ge resultat. När förändringen sker är den pågående och kan därmed övergå till olika riktningar, men att avgöra om den är lyckad eller inte kan inte göras förrän den är avslutad (Weick et al., 2005).

Retrospektivitet handlar således om att skapa mening för en händelse som tidigare har ägt rum. Det kan exempelvis handla om att en revisor skapar mening för en tidigare oberoendehändelse som sedan används i arbetet att motarbeta hot mot oberoendet. Revisorn kan även avgöra om tidigare sätt att motarbeta hot är lyckat eller inte. Erfarenheten av att ha varit med om en situation där ett hot mot oberoendet har uppstått kan vara användbar för revisorn för att kunna avgöra om andra situationer utgör ett hot eller inte. Vilka erfarenheter som revisorn har varit med om kan skapa olikheter i vad de har skapat för mening för, vilket även kan leda till olikheter i avgörandet om situationer utgör ett hot eller inte.

### 3.7.4 Medskapande

En förutsättning för meningsskapande är att det finns något som skapas. Ett handlande i en viss situation skapar en viss mening. Detta skapande kallas för medskapande eftersom individen har en aktiv roll i skapandet av sin omgivning. Individer skapar sin omgivning utifrån sina uppfattningar av olika situationer. Omgivningen är således ingen fast omgivning som begränsar individer och deras möjligheter, utan det är individerna som skapar grunden för begränsningar

och möjligheter i omgivningen (Weick, 1995). Vad som anses som ett hot mot oberoendet och vad som fokuseras på för att motarbeta hot mot oberoendet kan skilja sig bland revisorer. Detta beror på att revisorers omgivning som de själva skapar kan skilja sig, eftersom de inte är säkert att andra har varit med om samma situationer.

### 3.7.5 Social interaktion

Genom interaktion får individer möjligheten att skapa en uppfattning av sin omgivning.

Processen i att skapa mening är i behov av att individer interagerar med varandra eftersom de anpassar sitt agerande efter hur de uppfattar andra individers handlande (Weick, 1995).

Förståelse för detta kan skapas genom det teoretiska perspektivet symbolisk interaktionism, som menar att för att skapa interaktion behövs ömsesidig förståelse mellan individer. Vidare är ömsesidig förståelse beroende av egenskapen att kunna kommunicera och förstå varandra.

Egenskapen att kunna kommunicera och förstå nås till följd av att betydelser i ord och yttranden vävs samman. Den ömsesidiga förståelsen är grunden för att individer ska kunna styrka det som de själva känner med hjälp av andras kunskaper och upplevelser. Vidare används den även för att kunna tyda och skapa mening av det som händer i omgivningen (Engdahl & Larsson, 2011).

Meningsskapandet påverkas av vilka åsikter individen tror, förväntar sig och vet att andra individer har. Om en individs uppfattning av en händelse skapar mening för någon annan är det rimligt att tolkningen även är meningsskapande för individen själv. Den sociala egenskapen är således väsentlig för processen att skapa mening. Detta gör således att individer får möjligheten att bekräfta sin förståelse av en situation som denne tidigare upplevt genom interaktion och kommunikation med andra (Weick, 1995). Detta kan kopplas till revisorns oberoende eftersom när revisorer interagerar med varandra kan de dela med sig av sina uppfattningar om de olika hoten i analysmodellen, och även andra hot. På så vis kan de konstatera eventuell oenighet om vad de olika hoten innebär och detta kan tillföra nya perspektiv för den enskilde. Detta har även bäring på hur de ska handla för att motarbeta att hot mot oberoendet uppstår. Detta talar för att revisorers uppfattningar och sätt att agera blir likartade efter interaktion med andra. Det bör dock noteras att beroende på vem en revisor interagerar med kan det påverka vilken uppfattning hen

får. Eftersom det inte är säkert att alla revisorer har samma uppfattning. Detta kan således leda till olikartade uppfattningar bland revisorer.

### 3.7.6 Pågående

Egenskapen pågående handlar om att meningsskapande ständigt pågår och har alltså ingen start eller slutpunkt. Mening skapas ständigt av individer till följd av händelser i deras liv.

Meningsskapandet blir som mest synbart när en ny händelse inträffar i individers liv. Individer använder sig av tidigare erfarenheter för att kunna få förståelse för det som sker i deras liv i nutid. Vidare kommer det som sker i nutid att användas till meningsskapandet gällande något som sker längre fram i tiden, och därför är meningsskapandet en ständigt pågående process (Weick, 1995). Meningsskapande rörande hoten mot oberoendet kan ses som ett fortlöpande skeende. Under en revisors arbete kan det uppstå nya händelser som medför nya hot mot oberoendet och med hjälp av tidigare erfarenheter kan revisorn hantera dessa. Revisorers erfarenheter kan skilja sig åt och detta är bakgrunden till att de kan ha olika uppfattningar av hoten i analysmodellen och sätt att agera för att motarbeta hot mot oberoendet.

### 3.7.7 Ledtrådar

När individer skapar mening har de en viss tendens att leta efter ledtrådar i den nya händelsen eller situationen, för att sedan kunna inkorporera dessa i en redan befintlig referensram.

Referensramen, som består av tidigare erfarenheter, underlättar för individen att få en förståelse av sådant som sker i omgivningen (Weick, 1995). På så vis kan individen förknippa det nyfunna med något som denne tidigare har varit med om (Heide et al., 2012). När en individ ställs inför en ny situation eller händelse brukar denne leta sig fram till sådant som känns igen från tidigare erfarenheter. Anledningen är en strävan att förenkla förståelsen av den nya händelsen eller situationen (Weick, 1995)

När en revisor ställs inför ett nytt hot, alternativt ett hot i ett nytt uppdrag kan denne få en viss förståelse för hur detta ska motarbetas genom att se tillbaka på hur denne tidigare har agerat för



att motarbeta liknande hot. Revisorn kan även med utgångspunkt från tidigare erfarenheter vidta liknande åtgärder som tidigare har behövts för att motarbeta ett hot mot oberoendet uppstår. Vilka erfarenheter som en revisor har kan skilja sig åt, därför kan det finnas skillnader på hur ledtrådar används för att motarbeta hot mot oberoendet.

### 3.7.8 Rimlighet snarare än noggrannhet

Det som driver meningsskapandet är rimlighet snarare än noggrannhet. Det drivs således av vad de inblandade uppfattar som rimligt istället för vad som är absolut rätt. Meningsskapandet är därför subjektivt och inte objektivt. Det handlar om att ta fram en rimlig bild av händelser utifrån tidigare erfarenheter och olika ledtrådar. Bilden av händelsen ska vara rimlig för att den ska kunna användas för att hantera kritik och även att agera (Weick, 1995).

Detta kan kopplas till att en revisor inte säkert kan vara helt oberoende i sitt arbete (Fontaine & Pilote, 2012). Detta framgår även av förarbeten till revisionslagen (SOU 1999:43). I arbetet att motarbeta hoten kan det inte helt säkerställas att en revisor lyckas vara helt oberoende, trots förarbetet. Det gäller att ha ett rimligt perspektiv på i vilken grad en revisor kan arbeta förebyggande. Med utgångspunkt från tidigare erfarenheter kan revisorn göra en bedömning av vilka hot som troligen kan uppstå, detta med syftet att uppnå oberoende, men det kan i många fall vara svårt att helt säkerställa oberoendet. Det finns ingen tydlig exakt definition för vad oberoende är och hur hoten i analysmodellen ska uppfattas. Det kan därför finnas någorlunda olikartade uppfattningar av detta. Tidigare erfarenheter kan även skilja sig åt, därför kan sättet att motarbeta hot mot oberoendet även vara olikartat. Däremot är syftet med lagar och standarder som analysmodellen att ge en standardiserad uppfattning av vad som anses vara ett hot för att på så sätt kunna motarbeta detta. Det kan därför även leda till att revisorer har en någorlunda likartad uppfattning av analysmodellen och hur hot mot oberoendet ska motarbetas.

### 3.8 Sammanfattning av referensram

Syftet med föreliggande studie är att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. För att uppnå syftet krävs att förstå innebörden av oberoendet (Bazerman, et al., 1997). Revisorns oberoende handlar om att en granskning ska ske utan att revisorn påverkas av andras önskemål. Begreppet oberoende används inte i lagen, utan begreppen objektivitet, självständighet och opartiskhet är det som kommer till uttryck för att beskriva hur en revisor ska vara. En revisor ska vara objektiv, självständig och opartisk i sitt arbete (SOU 1999:43). Det är viktigt att revisorn är oberoende eftersom dennes yrkesutövning grundar sig på detta (Jeppesen, 1998). Intressenter av redovisningen och företaget som granskas ska kunna lita på att revisorn är oberoende (Cassel, 1996). Det är därför av vikt att revisorn motarbetar hot mot oberoendet.

För att kunna skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer behöver en förklaring ges till innebörden av analysmodellen. Analysmodellen är den standard som revisorer ska använda sig av för att genomföra en självgranskning av oberoendet. Utifrån denna kan revisorn ta ett beslut om hen ska avböja eller avsluta sitt revisionsuppdrag till följd av att oberoendet anses vara hotat. Analysmodellen består av fem hot som utgör ett hot mot oberoendet samt en generalklausul. De olika hoten är egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskapshotet och skrämselhotet (Carrington, 2014). Generalklausulen handlar om att en revisor ska avsluta eller avböja ett revisionsuppdrag om det uppstår någon situation som anses vara ett hot mot oberoendet utöver de hot som tas upp i analysmodellen (SFS 2001:883).

För att förklara varför revisorer kan uppfatta analysmodellen och agerar på ett likartat sätt har den institutionella teorin beaktats. Tanken är att teorin ska förklara likheter på organisationsnivå, det vill säga likheter i revisionsbyråer, för att sedan kunna dra slutsatser om hur revisorer påverkas av detta. I den institutionella teorin läggs fokus på begreppen organisationsfält och isomorfism. Revisionsbranschen kan ses som ett organisationsfält och organisationer som ingår inom ett fält påverkas av varandra, utan att det behöver finnas någon interaktion mellan dem (Eriksson-Zetterquist, 2009). Uppdelning i organisationsfält leder till institutionell isoformism som innebär att organisationer med tidens gång blir alltmer lika varandra för att uppnå

legitimitet. Vidare består isomorfism av tre mekanismer, så kallade koercitiv, mimetisk och normativ isomorfism. Dessa tre mekanismer ger förklaring till varför organisationer blir alltmer lika varandra (DiMaggio & Powell, 1983). Mekanismerna kommer att användas för att studera orsaken till likheter bland revisionsbyråer.

För att förklara varför det kan finnas likheter eller olikheter på individnivå i uppfattningen av analysmodellen och agerandet för att motarbeta hot mot oberoendet har teorin om meningsskapande beaktats. Meningsskapandeprocessen bygger på sju egenskaper. Dessa är identitet, retrospektivitet, medskapande, socialt, pågående, ledtrådar och rimlighet snarare än noggrannhet (Weick, 1995). Meningsskapandeprocessen är den process som individer genomgår för att förstå händelser som är oklara, förvirrande eller på något annat sätt inte är som de förväntat sig (Maitlis & Christianson, 2014). Om en revisor uppfattar analysmodellen på ett sådant sätt genomgår denne en meningsskapandeprocess för att få förståelse för den.

Institutionell teori och teorin om meningsskapande kompletterar varandra eftersom den ena teorin tillämpas på organisationsnivå och den andra på individnivå. Det är intressant att se hur likheter bland byråerna påverkar revisorer, eftersom branschen utgör en del av revisorers omgivning. Genom att tillsammans se på likheter på organisationsnivå och likheter eller olikheter på individnivå kan förklaringar ges till varför revisorer kan ha likartade eller olikartade uppfattningar och ageranden.

Modellen i figur 2, som presenteras nedan, utgör en summering av studiens sammanfattning av de teoretiska referensramarna. Första delen av modellen består av en tabell vari kopplingar visas mellan oberoendets tre begrepp och de olika hoten i analysmodellen. Till en början kan det nämnas att generalklausulen kan kopplas till alla tre begreppen eftersom den handlar om alla övriga hot mot oberoendet som inte tas upp i analysmodellen. Objektivitet kan kopplas till egenintressehotet, självgranskningshotet och vänskapshotet. Detta eftersom när dessa hot uppkommer hotas objektiviteten, och därmed också oberoendet. Ett exempel på detta kan vara att det rör sig om att revisorn har ett ekonomiskt egenintresse i bolaget som ska granskas. I sådana fall finns det risk för att revisorn granskar på ett sätt som ska gynna denne, och därmed hotas objektiviteten. Självgranskningshotet kan påverka objektiviteten när revisorn har granskat ett

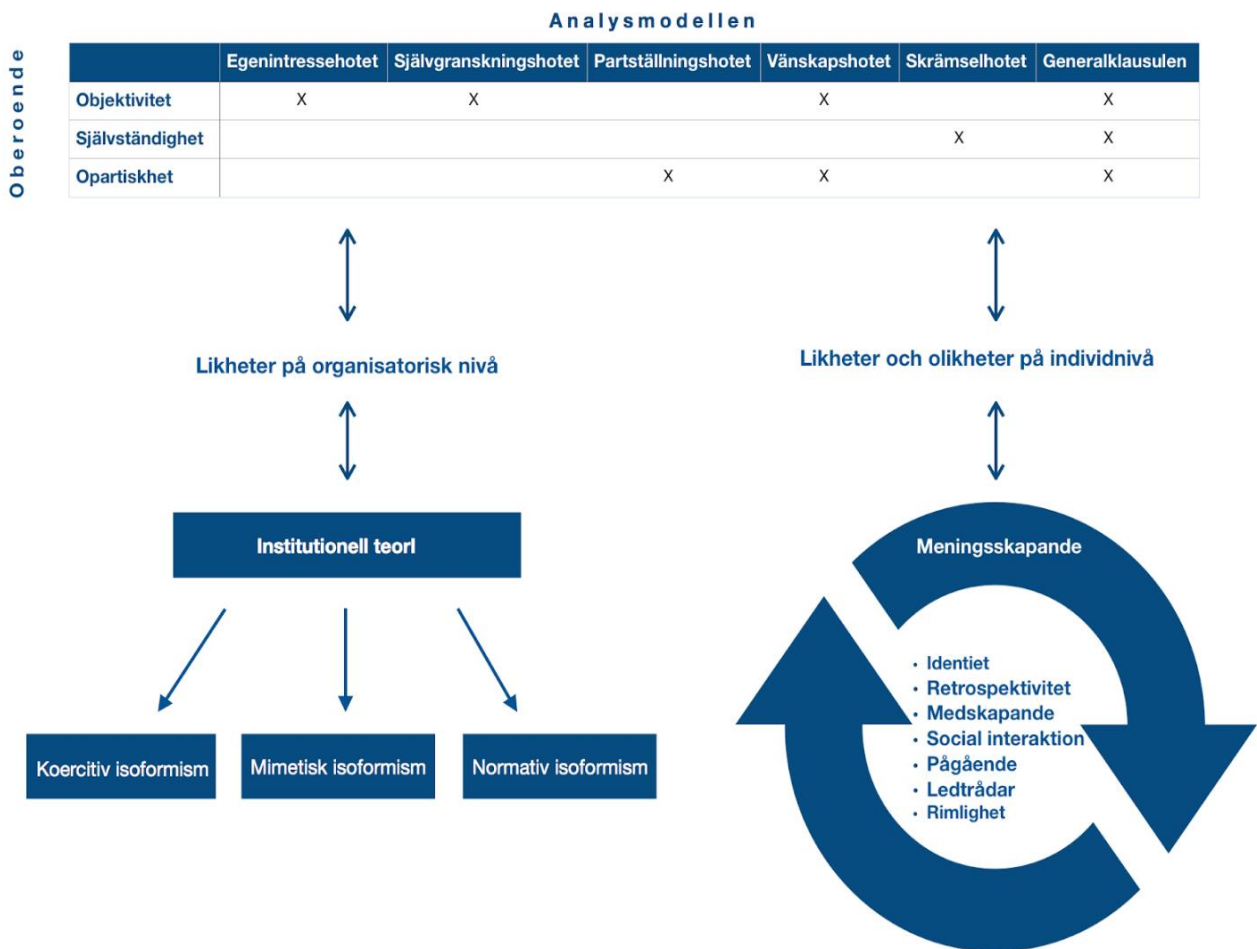
bolag men blir blind för att det kan finnas fel i redovisningen. Det kan exempelvis bero på att revisorn har gett klienten tips på hur bokföringen ska skötas och därför inte uppmärksammar eller förbiser en felaktig hantering i detta avseende. Vänskapshotet kan påverka objektiviteten om en revisor har en nära relation till sin kund. Då finns det risk att revisorn inte vågar påpeka fel med redovisningen för att inte riskera att förlora den nära relationen.

Självständighet kan kopplas till skrämshotet. Att revisorn är självständig i sitt arbete innebär att denne ska utföra sin granskning utan att påverkas av yttre faktorer. När en revisor utsätts för skrämshot kan det exempelvis handla om att revisorn blir hotad av sin klient att handla på ett visst sätt och då blir inte revisorn självständigt i sitt arbete och därmed hotas oberoendet.

Opartiskhet kan kopplas till partställningshotet och vänskapshotet. En revisor ska aldrig ta en klients parti eller företräda denne. En risk för partställningshotet kan uppstå om en revisor ska finnas med som stöd vid exempelvis ett ekonomiskt ärende hos banken. Det är acceptabelt att revisorn finns med som ett stöd. Om revisorn däremot börjar tala för klienten blir revisorn partisk, och därmed brister i sitt oberoende. Om en revisor har en nära relation till sin klient kan det uppstå en risk för att revisorn förbiser vissa fel i redovisningen. Detta kan exempelvis bero på att revisorn vill att det ska gå bra för klienten som en konsekvens av den nära relationen.

Nästa steg i modellen leder vidare till att förklara att det kan finnas likheter och skillnader i hur revisorer uppfattar analysmodellen och hur de agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. För att förklara detta leder modellen oss vidare till de två teorierna, den institutionella och meningsskapande som ger en förklaring till dessa likheter och olikheter på organisationsnivå samt på individnivå. Institutionell teori förklarar likheter på organisatorisk nivå och dessas orsaker delas vidare upp i tre mekanismer. Meningsskapande är en process och därför framställs den i den kommande modellen, i figur 2, i form av ett cirkulationstecken. Teorin om meningsskapande förklarar likheter och olikheter på individnivå. Det är en process som revisorer genomgår för att skapa mening av ett nytt hot mot oberoendet. Meningskapandeprocessen är konstituerad av sju olika egenskaper som presenteras i modellen nedan.

Avslutningsvis kan det nämnas att det har dragits dubbelriktade pilar i modell mellan teorierna och tabellen avseende oberoendet och analysmodellen. Anledningen till detta är att likheterna och olikheterna som förklaras av teorierna påverkar innebörden av oberoendet och analysmodellen i praktiken.



Figur 2: Modell som sammanfattar referensramen

## 4. Empiri

*I detta empiriska avsnitt presenteras först studiens respondenter och vidare ges en sammanfattning av intervjuresultaten.*

---

### 4.1 Respondenterna

Intervjuerna genomfördes med 5 revisorer från olika revisionsbyråer. Eftersom respondenterna hölls anonyma, kommer de i detta avsnitt att benämnas med en respektive siffra, det vill säga respondent 1, respondent 2 osv. Nedan kommer en kort presentation av varje respondent att ges.

Respondent 1 är auktoriserad revisor och har arbetat i 34 år inom branschen. Revisionsbyrån som hen arbetar på har 5 anställda revisorer.

Respondent 2 är auktoriserad revisor och har arbetat inom branschen i 16 år. Hen arbetar idag på en liten revisionsbyrå men majoriteten av hens erfarenheter som revisor kommer från tidigare arbete på ett av The Big Four företagen. På byrån är de 6 revisorer.

Respondent 3 är nybliven auktoriserad revisor och arbetar på en revisionsbyrå där det arbetar 7 revisorer. Hen har arbetat i 6 år inom branschen.

Respondent 4 är auktoriserad revisor och har över 30 års erfarenhet inom revisionsbranschen. Personen arbetar på ett av The Big Four företagen, och har gjort det under hela sin tid som revisor. På enheten där hen arbetar är de 18 revisorer.

Respondent 5 är auktoriserad revisor och har 34 års erfarenhet inom revisionsbranschen. Hen arbetar på en egen liten revisionsbyrå men har även erfarenhet av att arbeta på en medelstor byrå. Hen är ensam revisor på sin revisionsbyrå.

Nedan kommer respondenternas synpunkter på studiens frågeställningar rörande revisorernas uppfattning av analysmodellen samt deras sätt att agera för att motarbeta hot mot oberoende att redovisas i sammanfattad form.

## 4.2 Oberoende

Respondenternas uppfattningar av vad *oberoende* innebär i deras yrkesroll skiljde sig en del. Respondent 1 och 3 var eniga om att oberoendet handlar om att inte ha för nära relationer till sina klienter. Respondent 2 ser på oberoendet i två delar, dels det faktiska oberoendet och dels hur revisorn uppfattas utifrån. Hen anser att en revisor ska vara oberoende i sitt arbete men målet är även att ingen ska ifrågasätta revisorns oberoende. Även respondent 5 höll med om att samhället ska kunna lita på att granskningen ska ske oberoende. Respondent 4 och 5 var eniga om att det handlar om att vara självständig i sitt arbete och inte påverkas av klienters åsikter samt kunna uttrycka sina åsikter. Utöver detta var alla respondenter eniga om att oberoendet är en viktig hörnsten i deras yrkesroll. Ett exempel är respondent 5 uttryck:

*”Revisionsbranschen, även på redovisningssidan är ju i mångt och mycket en förtroendebransch och oberoende är ju en hörnsten i det förtroendet”*

Respondent 1 tolkar *objektivitet* som att revisorn ska titta på företaget som granskas förutsättningslöst, utan koppling till ägarna. Exempelvis kan revisorn inte ta hänsyn till coronapandemin. Respondenten nämner att risken för subjektivitet ökar vid längre kundrelationer, och att ha assistenter med “friska ögon” hjälper revisorn att bibehålla sin objektivitet. Även respondent 5 höll med om att längre kundrelationer kan hota objektiviteten.

I övrigt ansåg respondenterna att *objektivitet* handlar om att revisorn inte ska färgas av det subjektiva. En revisor ska kunna ta ställning utan att påverkas av utomstående faktorer eller egenintresset.

Samtliga respondenter var eniga om att *självständighet* handlar om att kunna genomföra en granskning utan att yttre faktorer påverkar revisorn. Exempel på yttre påverkande faktorer som respondenterna tog upp var klientens önskemål, hot från klienten och revisorsarvode.

Respondent 1 ansåg att självständigheten förbättras ju mer erfaren en revisor är. Respondent 4 var inne på att revisorn ska planera sitt arbete och genomföra det enligt planen. Respondent 5 tog upp exemplet att revisorn inte ska förlita sig på redovisningsbyråns underlag, utan måste göra egna bedömningar.

Respondenterna ansåg alla att *opartiskhet* innebär att revisorn inte ska påverkas av andra parter. En revisor ska exempelvis inte påverkas av en nära relation till klienten när hen ska bedöma redovisningen. Respondent 1 tar även upp att en revisor inte ska företräda klienten i sina bedömningar eller liera sig med klienten. Respondent 5 anser att opartiskhet är en förutsättning för revisorns arbete. En revisor ska granska olika delar i ett företag, som exempelvis hur styrelsen sköter sig och dess förvaltning samt om årsredovisningen ger en rättvisande bild. Respondenten menar att det blir svårt att göra denna bedömningen utan att vara opartisk.

### 4.3 Uppfattningar om analysmodellen

Alla respondenter ansåg att *egenintressehotet* innebär att revisorn har ett intresse i bolaget som granskas och utför granskningen på ett sätt som gynnar egenintresset. Respondent 1 anser att egenintressehotet är aktuellt om revisorn är beroende av ett arvode. Hen förklarar att detta förekommer om en revisor exempelvis granskar ett stort företag. Respondenten anser att egenintresse är ett av de svåraste hoten att avgränsa sig från. Respondent 4 uttryckte:

*” Egenintresse, det är som jag tolkar det är att vi inte... att man sitter och granskar någonting där jag själv eller någon närstående har något intresse i bolaget. Så att man ska granska något som man själv påverkas av”.*

När det kommer till *självgranskningshotet* ansåg alla respondenter att det handlar om att en revisor inte ska ta ställning till sitt egna arbete. Alltså att inte upprätta ett bolags årsredovisning och även granska denna. Det får inte vara samma person som upprättar årsredovisningen och granskar denna. Respondent 5 tar upp att självgranskningshotet kan handla om situationer då revisorn löpande under året har gett företaget kommentarer om förslag på lösningar till frågor som företaget har, exempelvis hanteringen av löner. Det uppstår då ett hot när revisorn ska granska sina egna förslag som hen har gett löpande under året.

Respondenterna var eniga om att *partställningshotet* handlar om att revisorn inte ska ta klientens parti samt ska vara neutral. Respondent 1 uttryckte att det kan vara svårt för en revisor att vara



neutral. Hen tog ett exempel om att det kan vara svårt vid situationer där delägare tvistar och var och en vill att revisorn ska ta dennes part. Respondenten menar att en revisor inte ska bli tillsagd vad den ska göra av någon delägare. Respondent 5 tar upp som exempel en situation där revisorn ska finnas med klienten som stöd genom att svara på direkta frågor om företaget. Respondenten menar att det är viktigt vid en sådan situation att revisorn då inte företräder eller för talan åt kunden på något sätt utan endast besvarar direkta frågor.

Alla respondenter var eniga om att *vänkskaphotet* innebär att revisorn har en nära relation till personen vars bolag granskas. Det kan vara en bekant eller vän, men även familjemedlem. Respondent 1 anser att hotet är ett av de svåraste att avgränsa sig från. Respondent 2 och 4 förklarade att kundrelationer lätt kan övergå till att bli vänskapsrelationer. Respondent 5 förklarade att hotet uppstår när revisorn blir rädd att förstöra en vänskap och på grund av denne inte vågar uttrycka sig som den ska göra, och därmed påverkar oberoendet.

Samtliga respondenter hade uppfattningen att *skrämselhotet* handlar om situationer där revisorn utsätts för hot som påverkar granskningen. Respondent 1 och 2 tar upp som exempel att det kan handla om hot om anmälan till revisorsinspektionen. Respondent 1 tar upp ett ytterligare exempel om hot från kriminella gäng.

## 4.4 Sätt att motarbeta hot

### 4.4.1 Respondent 1

Respondent 1 berättar att hen brukar kolla upp företagen innan hen accepterar de som klienter för att undvika att hamna i en situation där oberoendet kan hotas. Hen menar även att en revisor ska agera "snabbt och kraftfullt". Respondenten tar upp som exempel att om det framkommer att hen är vän med någon syssling till någon av klienterna så ska revisor bytas på uppdraget snabbt, för att undvika att hamna i en obekväm situation som hotar oberoendet. Respondenten uttrycker även att det är enklare att lämna uppdrag med lägre arvoden. När det rör sig om större uppdrag med högre arvoden är det mycket som ska till för att en revisor ska lämna.

Respondent 1 brukar använda sig av sina tidigare erfarenheter för att motarbeta hot mot oberoendet. Hen menar att desto mer man har arbetat som revisor desto fler exempel på hoten man får uppleva. Det är erfarenheten som gör att man ser hoten i tid, till skillnad från en oerfaren revisor så kan en erfaren revisor se tendenser i förtid:

*”Så att jag kan känna det, att vara erfaren revisor, det är ingen nackdel men det är mycket man känner i ryggraden, man får lite känsla när något inte stämmer. Det är likadant när man ska hitta konstiga saker i bokföringen, det är märkligt alltså men hur sjutton hittar man de? Det är precis som att vi dyker på dem. Det är som att man utvecklar ett sjätte sinne som revisor, så man hittar vissa poster där som man borde hitta som är lite myska.”*

Respondenten uttrycker ytterligare att det är viktigt att en revisor är alert, utan att vara för polisiär i sitt arbete för att motarbeta hot.

Utöver detta sitter respondent 1 med i styrelsen på sin byrå och bestämmer om principfrågorna på byrån, oberoendefrågorna är en av sådana frågor. Respondenten uttrycker att de har internutbildningar om bland annat oberoendefrågor på byrån. Utbildningarna om oberoendefrågor ges tidigt till nyanställda för att få de att förstå sig på vikten och innebörden av dessa.

Respondent 1 uttrycker att självgranskningshotet kan hanteras genom att använda sig av en korsvis granskning mellan revisorer. På så sätt kan en revisor analysera sin granskning och se om den är bra eller inte, för det är svårt för en revisor att bedöma det hen själv har gjort.

Respondenten tar även upp en lösning som ska motarbeta partställningshotet. Lösningen är att en annan kollega åtar sig uppdraget om det handlar om en situation där klienten vill att revisorn ska ta dennes part. Om en sådan situation uppstår talar det för att klienten har kommit revisorn för nära. När det gäller vänskapshot menar respondenten att en revisor inte ska ha en nära relation till klienten. En revisor ska inte heller ta emot sina privata vänner som klienter. Respondenten menar att det är bäst att helt låta bli att ha en vänskapsrelation till klienten, eftersom det kan leda till att revisorn hamnar i en beroendeställning. Respondenten uttrycker även att en revisor blir bättre med åren på att stå emot kunden.

#### 4.4.2 Respondent 2

Respondent 2 likt respondent 1, börjar alltid ett nytt uppdrag med att kolla upp vad det är för bolag, vad de sysslar med och hur verksamheten går till. Vidare undersöker revisorn vem som är huvudman i bolaget och vilka personer som ligger bakom det. Hen förklarar att ibland kan det sitta folk i styrelsen som inte ska göra det. Respondenter tar upp en tidigare erfarenhet när hen fick en förfrågan från en person som var politiskt utsatt i Egypten som helt plötsligt, på väldigt kort tid hade byggt upp ett jättestort svenskt företag som innehöll mycket pengar. Revisorn fick reda på att personen hade kontakt med den störtade regeringen i Egypten och detta var en person man inte får handla med.

Respondent 2 jämför tillämpning av tidigare erfarenhet med att köra bil. Hen förklarade att när en person precis har tagit körkortet kan denne reglerna som allra mest, men man är inte den bästa föraren. Samma sak är det med en revisor, när man har tagit revisorsexamen så är man så duktig och kunnig på alla regler som är kopplade till det, så kunnig som man är då blir man aldrig mer sen, men man blir inte en fullständig revisor bara för att man har klarat provet. Respondenten förklarar att med erfarenhet blir man mer uppmärksam och lär sig att se signaler.

Respondent 2 är delaktig i arbetet kring oberoendefrågor på sin byrå, framförallt när det kommer till självgranskningshotet. På byrån har de ett antal uppdrag som de kallar för konsultsidan som hjälper till med bokslut, upprättar årsredovisningar och gör löner och så vidare. Då är det viktigt att konsulten informerar revisorn om det dyker upp några förändringar kring deras arbetsmoment och vad de gör för någonting, så respondenten ser till att sådan information når ut till revisorerna. De har även en skatteexpert och respondenten förklarar att det är jätteviktigt att denne informerar revisorn om vad hen har gjort i uppdragen så respondenten ser till att den här typen av information når fram.

Respondent 2 uttrycker att egenintressehotet kan hanteras genom att exempelvis ha ett register. Det finns exempelvis ett register på större byråer där alla anställda måste ange vilka innehav de har i företag. Respondent 2 menar att självgranskningshotet ska motarbetas genom att en revisor inte själv ska granska sitt tidigare arbete. Det finns så kallade kombiuppdrag där det på samma byrå finns en del som har hand om redovisning och bokslut och en annan del som är revisorer

och då är det viktigt att inte information som inte får överföras överförs mellan parterna. Respondent 2 tar även upp som exempel på ett sätt att motarbeta partställningshotet. Om det rör sig om ett fall där revisorn har känsla för någonting, det kan exempelvis vara att man är revisor i någon idrottsklubb, som man verkligen önskar all lycka, då ska man inte ta uppdraget. Vad gäller vänskapshot menar respondent 2 att revisorn får vara vaksam på om en kundrelation utvecklas och parterna får en mer vänskaplig relation eftersom det kan gå väldigt fort. Det är okej att träffa klienten över en lunch eller åka på en affärsresa ihop men man ska undvika att bli hembjuden på middag hos någon av kunderna. När det kommer till skrämshotet anser respondenten att hotet ska motarbetas genom att revisorn ska kolla upp företaget innan för att undvika att hamna i en situation där man kan bli hotad. Respondenten har upplevt skrämshotet och hanterade det genom att säga upp uppdraget.

#### 4.4.3 Respondent 3

Respondent 3 berättar att de har ett standardiserat system på byrån där revisorerna fyller i information som berör analysmodellen. De besvarar olika frågor om oberoendet som exempelvis om de känner personen bakom företaget eller liknande. Ett annat exempel är frågor om revisorn har ett egenintresse i företaget som ska revideras. Likt respondent 1 svar, uttrycker respondenten att de även har internutbildningar på byrån om oberoendefrågor för att öka anställdas kunskaper om dessa.

Respondenten anser att en revisor blir bättre på att hantera hot mot oberoendet med erfarenheten, men uttrycker att hen än så länge inte förlitar sig helt på sina erfarenheter. Respondenten anger att hen brukar rådfråga andra kollegor som har en betydligt längre erfarenhet som revisorer i vissa frågor.

Respondenten 3 berättar att egenintressehotet motarbetas på deras byrå genom att den som har investerat i ett bolag inte får ha något alls att göra med granskningen. Respondenten har varit med om egenintressehotet när hen granskade ett bolag som en kollega ägde aktier i och i det fallet fick inte den kollegan ha något att göra med granskningen. Respondenten anser att självgranskningshotet kan motverkas genom att revisorn som har hand om ett uppdrag ska

granskas av en annan. Respondenten uttrycker att vänskapshotet motarbetas genom att revisorn ska undvika all typ av nära relation, som inte är en kundrelation.

#### 4.4.4 Respondent 4

Respondent 4 förklarar, precis som de ovanstående att mycket ligger på planeringsstadiet. Om det är en ny klienten som revideras ska revisorn gå igenom oberoendefrågorna innan. Detta för att avgöra om klienten kan accepteras utan att det påverkar ens eget eller byråns oberoende. Respondenten tar nytta av sina tidigare erfarenheter när hen ska hantera hot som kan uppkomma i nya uppdrag. Respondenten förklarar:

*”Ju längre man har jobbat så känner man det i ryggraden ungefär var, man vet ungefär vad det handlar om och vad man bör tänka på i uppdraget”*

Respondenten förklarade att på revisionsbyrån har de även interna kontroller för att se om revisorerna följt interna dokument om oberoendet.

Respondenten tar upp som exempel att hen har varit med om självgranskningshotet när det har rört sig om ett kombiuppdrag på byrån. En klient ville att respondenten skulle fixa till någonting i redovisningen, men respondenten stoppade detta genom att hänvisa till sin kollega som har hand om redovisning. Vad gäller vänskapshotet menar respondenten att en revisor ska se till att inte bli för nära vän med klienter som man har under en längre tid, utan hantera det på ett bra sätt. En revisor ska inte heller acceptera bekanta som klienter.

Respondenten anser att skrämshotet ska hanteras genom att en revisor ska pröva om hen ska avgå ett uppdrag, om det uppkommer indikationer på eller uttalanden om hot.

#### 4.4.5 Respondent 5

Likt tidigare respondenter anser respondenten att det är viktigt med förarbete. Respondent 5 nämner att redan innan hen tar accepterar en klient identifieras hot som kan uppstå med att ta in

klienten. Om hen upptäcker hot mot oberoendet som hen inte kan motverka, accepteras inte uppdraget.

Respondenten använder sig av sin erfarenhet för att enklare kunna identifiera och upptäcka hot mot oberoendet för att redan i förtid motarbeta dem. Varje gång hen har upplevt ett hot och hanterat den, har en erfarenhet skapats som varit till hjälp vid senare situationer. Respondenten nämner även att hen i början av sin karriär, när hen inte hade så mycket erfarenhet, förlitade sig på sin pappa som var påskrivande revisor. Dock kände respondenten inte riktigt att hen ville vara som sin pappa som revisor, då hen hade annorlunda åsikter om vissa frågor. Hen hade kontakt med svenska revisionssamfundet, SRS som fanns tidigare samt även med FAR. Genom dessa fick hen kontakt med både jurister och revisorer som hade goda erfarenheter av yrket. Denna var till hjälp för att bygga erfarenheten som respondenten har idag.

Respondent 5 uttrycker att egenintressehotet ska motarbetas genom att en revisor säljer sina aktier om hen har några i bolaget som ska revideras. Vad gäller självgranskningshotet anser respondenten att om det rör sig om ett kombiuppdrag ska självgranskningshotet hanteras genom att se till att revisionsteamet är helt åtskilt de personerna som upprättar redovisningen. Om det handlar om att revisorn har gett förslag på lösningar till frågor löpande under året ska detta antecknas i revisorns analysmodell, för att säkerställa att det inte påverkar revisorns oberoende. Respondenten tar upp som exempel på partställningshotet, att revisorn exempelvis följer med kunden till banken som stöd genom att besvara direkta frågor om företaget. Vid en sådan situation är det viktigt att revisorn håller på professionaliteten och självständigheten. Revisorn ska då inte leda konversationen eller företräda kunden på något sätt. Respondenten tar upp att hen hindrar sådana hot genom att inte ens sätta sig i liknande situationer. Respondent uttrycker även hur vänskapshotet och skrämselhotet ska hanteras. Hen uttrycker att vänskapshotet ska motarbetas genom att revisorn avgår från uppdraget om hen inte känner att hen vågar säga till om vissa saker som en revisor är skyldig att säga till om. Skrämselhotet hanteras genom att kunder som misstänks vara kriminella inte accepteras, respondenten tar upp motorcykelklubbar som exempel.

## 4.5 Åsikter om analysmodellen

Samtliga respondenter anser att analysmodellen täcker hoten mot oberoendet väldigt bra och anser att det är ett bra verktyg för att hantera oberondefrågor. Respondenterna anser att analysmodellen tar upp huvudfrågorna om oberoendet. Vidare har revisorn själv möjlighet att tänka till och eventuellt fylla på om det finns en ytterligare väsentlig fråga. Ingen av respondenterna kunde komma på att de har utsatts för något hot som inte tas upp i analysmodellen. Respondenterna var även eniga om att det är tillförlitligt att ett revisorer har en självgranskningsmodell som analysmodellen. Respondenterna anser att de officiella granskningarna från Revisorsinspektionen och FAR är tillräckliga och att det därav inte behövs en aktiv part som granskar revisorer. Respondent 1 uttrycker att det är bra om revisorer använder sig av korsvis granskning för att granska varandras arbete.

Respondent 2 anser att andra hot mot oberoendet än de som tas upp i analysmodellen är något man som revisor har i ryggmärgen. Hen anser att man känner av om man kan åta sig ett uppdrag eller inte, och om man kan vara oberoende. Respondent 5 anser att det skulle innebära ett inskränkande av yrkesgruppens professionalism om en ytterligare part skulle aktivt granska.

## 4.6 Påverkan från omgivningen

### 4.6.1 Respondent 1

Respondent 1 förklarar att hen tror att professionellt har banker, kollegor, jurister, advokater som vet vad en revisor gör har stora förväntningar på revisorns oberoende. Respondenten kommenterade:

*”Varje gång när vi läser om skandaler i tidningen, missar från revisionsbyrån, så läggs väldigt mycket fokus på just att revisorn inte gjorde det han skulle, eller hade varit nära kunden eller så. I stora bolag där man har låtit stora siffror sippra igenom, då är man så besviken i press och media på revisorerna. Ute i samhället i de upplysta kretsarna så tror jag att man har väldigt stora förväntningar på oss”.*

Respondenten förklarar att kunden tror oftast att revisorn ska veta allt. Många kunder känner att det är lite polisiärt när revisorer kommer och granskar. Hen upplever att kunder har väldigt stor respekt och ett stort förtroende för dem. Respondenten tror att många som man stöter på gatan inte vet vad det innebär att en revisor ska vara oberoende. Många känner att revision är onödigt, bara extra pengar och att de redan har redovisningskonsulter som räcker.

Respondenten känner att omgivningens förväntningar bara påverkar hen positivt. Hen känner ingen press, utan tvärtom, känner sig trygg av att man har stora förväntningar på sig. Hen känner att det gör arbetet meningsfullt.

Respondent 1 förklarar att de inte tar hänsyn till hur The Big Four företagen arbetar och att det är på både gott och ont. Hen förklarar att de innehar kompetens och gör säkerligen fantastiska revisioner men de större företagen reviderar på ett helt annat sätt än vad de gör på respondentens byrå.

Respondenten har haft två personer som förebilder under sin karriär. Den första var en kollega som hjälpte respondenten när hen gick sin praktiska utbildning. Den andra var en tidigare chef på byrån som hen arbetar på. Vad gäller kontakt med andra revisorer upplever respondenten att det finns kontakt med revisorer utanför byrån, men i väldigt liten omfattning. Däremot känner respondenten att innanför byrån pratar de mycket om oberoendefrågor. Om de inom byrån har varit oense om uppfattningen av analysmodellen och hur hot mot oberoendet ska motarbetas, har de försökt att jämka ihop till någon slags byråpolicy.

#### 4.6.2 Respondent 2

Respondent 2 tror att omgivningen förväntar sig att en revisor ska vara oberoende och opartisk i sin granskning. Enligt respondenten leder dessa förväntningar till att det blir viktigt att revisorn reflekterar över sitt oberoende och opartiskhet.

Respondent 2 har tidigare arbetat på ett av The Big Four företagen och nämner att hen försöker ta med sig vissa delar därifrån till sin nuvarande revisionsbyrå, när det handlar om kvalitetsarbete. Det finns även fler revisorer på hens revisionsbyrå som har arbetat på The Big



Four företagen, och byrån har därav vissa influenser av The Big Four. Respondenten nämner att hen inte vill ta med vissa delar som inte leder framåt utan bara till att arbetet blir väldigt administrativt. Respondent 2 nämner även att de tar till sig vad andra i samma storlek som deras byrå gör. Hen nämner att det har kontakt med andra byråer där de försöker hjälpa och ta nytta av varandra. Hen har även personlig kontakt med andra kollegor för att diskutera oberoendefrågor som kan dyka upp. Respondenten har inte riktigt haft en förebild i sitt arbete, men nämner att hen i början av sin karriär tog till sig av hur mer erfarna revisorer arbetade om hen ansåg att det var ett bra arbetssätt. Respondenten tror att revisorer har ganska liknande tankar kring tolkningen av analysmodellen och sättet att motarbeta hotet. Hen tar däremot upp att det kan finnas skillnader i hur långt man vågar hjälpa kunden under granskningen. Respondenten tar även upp att det kan finnas skillnader i definitioner, hen tar upp som exempel att definitionen av en vän kan skilja sig:

*”Sen är det ju personen bakom, vad som är en vän till mig, kanske inte är en vän för dig.”*

#### 4.6.3 Respondent 3

Respondent 3 tror att omgivningen har ett förtroende för revisorer och förväntar sig framförallt att revisorn ska ge dem en rättvisande bild av bolaget som granskas. Som revisor är respondenten medveten om dessa förväntningar och försöker arbeta mot att uppnå dem. Respondent 3 nämner att de till mestadels inte tar inspiration från The Big Four på revisionsbyrån där hen arbetar. Enligt respondenten skiljer detta revisionsbyrå där hen arbetar från The Big Four eftersom där är kundkontakten väldigt begränsad. Respondenten nämner däremot att de kan ta viss inspiration av The Big Four företagen när det gäller utvecklingen av revisionen.

Respondent 3 har sin pappa som förebild i sitt arbete som revisor eftersom han har arbetat som revisor. Respondenten nämner att hen inspireras av sin pappas höga arbetsmoral, vilket enligt respondenten är en viktig förutsättning för att kunna vara en bra revisor. Respondenten nämner även att hen inspireras av sina andra kollegor som är mer erfarna när hen arbetar med oberoendefrågor, men även andra frågor. Respondenten anser att revisorer i allmänhet uppfattar och jobbar på ett likartat sätt, men nämner att det kan finnas vissa skillnader i exakta definitioner.

#### 4.6.4 Respondent 4

Respondent 4 tror att omgivningen räknar med att revisorer är opartiska och oberoende i sitt granskande. Vidare ska de inte ha någon påverkan från företagen som granskas.

Det påverkar hen i arbetet på så sätt att man får tänka på hur arbetet läggs upp så att det inte ska ifrågasättas. Det måste alltid finnas i bakhuvudet när man planerar, arbetar och utför sitt uppdrag. Respondenten förklarar att han är osäker på om de på byrån tar någon inspiration av hur de andra företagen i The Big Four arbetar men att de som har hand om dessa frågor arbetar säkert med andra kollegor och FAR. Vad gäller förebilder, förklarar respondenten att det fanns en del äldre duktiga som hen var lite imponerad av när hen började jobba.

Vad gäller kontakten med andra revisorer berättade respondenten att de har gemensamma utbildningar och olika seminarier hela tiden och då kommer frågorna om analysmodellen och sätt att motarbeta hot på upp. Vidare har de centrala utbildningar varje år där alla kvalificerade, påskrivande revisorer träffas och där diskuteras bland annat dessa frågor så där blir det erfarenhetsutbyte. Hen förklarar vidare att utanför är det inte så mycket kontakter.

#### 4.6.5 Respondent 5

Respondent 5 svarar angående frågan om förväntningar från omgivningen att det finns något som kallas för förväntningsgap. Hen förklarar att många som inte själva är till exempel företagare eller jobbar med revisorer tror att en revisor tittar på allt när de ska skriva under en revisionsberättelse. En person som inte vet vad revisionsbegreppet innebär kanske inte tänker oberoende när de tänker revision, de tänker förtroende eller att revisorn kontrollerar allt. Respondenten tror därför att det finns ett stort gap där mellan vad revisorer faktiskt gör och vad andra tror att de gör. Respondenten anser inte att omgivningens förväntningar påverkar hen i sitt arbete. Hen känner att hen är medveten om förväntningarna men känner inte att hen agerar annorlunda på grund av detta. Anledningen är att respondenten anser att revisorer har en sån bra metodik som de följer för hur de ska granska.

På respondentens byrå tar de inte någon inspiration från hur The Big Four arbetar. Respondenten anser inte heller att hen har haft någon förebild i sitt arbete men tar till sig av andras erfarenheter.

Utöver detta brukar respondenten kontakta kollegor inom branschen men berättar att de inte brukar diskutera oberoendefrågor i stor utsträckning. Hen anser att oberoendeanalysen är så pass inarbetad att det inte finns så många bedömningsituationer som uppstår. Respondenten känner att det kan finnas olika uppfattningar kring exempelvis hur vänskapshotet uppfattas och definitionen av en nära relation.

Efter denna sammanställning av intervjuresultaten är det viktigt att genomföra en systematisk analys av respondenternas utsagor rörande oberoende, analysmodellen och sätt att agera för att motarbeta hot. Detta kommer att göras i påföljande avsnitt.

## 5. Analys

*I detta avsnitt genomförs en övergripande analys av intervjuresultaten med utgångspunkt från de tidigare diskuterade teorierna och modellerna. Analysen är uppdelad efter studiens frågeställningar. Avsnitt 5.1 behandlar första frågeställningen och avsnitt 5.2 behandlar den andra frågeställningen. Kopplingar görs till institutionell teori när det finns likheter på organisatorisk nivå. Likheter och olikheter på individnivå kopplas till teorin om meningsskapande.*

---

### 5.1 Revisorers uppfattningar

I det här avsnittet analyseras respondenternas uttalanden som berör deras uppfattningar, dels om oberoendet och vidare om analysmodellen.

#### 5.1.1 Oberoendet

Enligt Bazerman et al. (1997) är innebörden av oberoendet att en revisor ska ha en förmåga att göra en korrekt granskning utan att påverkas av andra önskemål, som exempelvis företagsledningens. Respondenterna hade olika uppfattningar av revisorns oberoende, men innebörden av dessa uppfattningar tyder ändå på att alla anser att oberoendet är en grundsten i deras yrkesroll. Detta kan förklaras av egenskapen identitet i teorin om meningsskapande. Den kan förklara att omgivningens förväntningar på revisorer kan leda till att revisorers identiteter blir lika (Weick, 1995). Det vill säga att eftersom omgivningen förväntar sig att oberoendet är en förutsättning för yrkesutövningen för en revisor, ser också revisorn det som en grundsten (Jeppesen, 1998). Det framgår av respondenternas svar att de är medvetna om omgivningens förväntningar. Majoriteten av respondenterna kände att dessa förväntningar påverkar dem på ett eller ett annat sätt. Olikheterna i uppfattningarna om oberoendet var att vissa ansåg att det handlar om självständighet, medan andra tyckte att det är kopplat till att inte ha en nära relation till klienten. Även olikheterna kan förklaras av egenskapen identitet. Förutom omgivningens förväntningar påverkas individers identiteter av interaktion med andra individer, således påverkas identitet av vilka individer personen interagerar med (Weick, 1995). Interaktionen kan

leda till både likheter och olikheter i uppfattningar. Varje revisor interagerar med olika individer, vilket delvis kan leda till att identiteterna skapas på ett olikt sätt om det finns stora skillnader i uppfattningar hos individerna som interaktionen sker med. Olikheterna kan även förklaras av egenskapen retrospektivitet. Revisorernas erfarenheter av händelser som berör oberoendet kan skilja sig åt och mening skapas av tidigare händelser som har ägt rum, därför kan detta förklara olikheterna i den exakta definitionen av oberoendet (Weick et al., 2005). Majoriteten av respondenterna förklarar att när det kommer in nya medarbetare på byrån, försöker de skapa en enhetlig bild inom byrån av vad oberoende innebär. Därför kan olikheten mellan respondenternas exakta definition av oberoendet bero på vilken byrå respondenterna kommer ifrån och vilka andra erfarenheter de har varit med om och skapat mening för.

Enligt lag ska en revisor vara *objektiv, självständig och opartisk* (Diamant, 2004).

Dessa tre begrepp definieras överlag på ett likartat sätt av respondenterna. *Objektivitet* uppfattas av respondenterna som att revisorn ska vara subjektiv i sina bedömningar, utan att påverkas av någon utomstående faktor, eget intresse eller relation till klienten. *Självständighet* uppfattas som att en revisor ska vara självständig i sitt arbete utan att påverkas av utomstående faktorer, klientens önskemål eller sitt arvode. En av respondenterna ansåg att självständigheten handlade om planering av arbetet och att genomföra detta enligt planen. *Opartiskhet* ansåg respondenterna handlar om att en revisor inte ska påverkas av en nära relation till klienten och inte heller av andra parter. Opartiskhet definieras även som att en revisor inte ska företräda sin klient i sina bedömningar. Likheterna i uppfattningen om dessa tre begrepp kan förklaras med egenskapen social interaktion i teorin om meningsskapande. Dessa begrepp har funnits länge inom revisionsyrket och interaktionen mellan revisorer, och även interaktionen med personer från tillsynsmyndigheter kan ha lett till att uppfattningarna av dessa begrepp blir lika (Weick, 1995). Likheten kan även förklaras på organisatorisk nivå, genom att dra en koppling till att revisorernas uppfattningar påverkas av definitionerna av dessa begrepp på byrån där de arbetar eller har arbetat. Genom att använda sig av institutionell teori kan en förklaring ges till att organisationer, i det här fallet revisionsbyråer, blir alltmer lika över tid. Denna likhet kan kopplas till normativ isoformism eftersom den förklarar att det sker en harmonisering mellan organisationer när det professionella nätverket växer och individer får kontakt med andra individer från andra organisationer (Eriksson-Zetterquist, 2009).

### 5.1.2 Analysmodellen

Samtliga respondenter var eniga om att analysmodellen är ett tillräckligt verktyg för att hantera oberoendefrågor eftersom den tar upp huvudfrågorna rörande oberoendet och ger revisorn utrymme för egna bedömningar. Ingen av respondenterna hade utsatts för ett hot som inte tas upp i analysmodellen, vilket kan vara en förklaring till varför de anser att analysmodellen tillräcklig. Respondenterna ansåg att det är tillförlitligt att använda sig av en självgranskningsmodell som analysmodellen, utan behov av en ytterligare part som granskar revisorns arbete. Dessa liknande åsikter om analysmodellen kan förklaras av normativ isoformism i och med kravet på revisorers akademiska utbildning och att de har en liknande akademisk bakgrund. Enligt teorin tenderar individer med en likartad akademisk utbildning att ta liknande beslut och ha liknande syn på problem (Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta kan förklara varför respondenterna har liknande åsikter. Vad gäller frågan om respondenterna anser att revisorer har en likartad uppfattning av analysmodellen visade respondenternas svar att det till största del finns en likartad uppfattning, men att det kan finnas små oenigheter.

*Egenintressehotet* handlar om att en revisor inte ska ha ett ekonomiskt eller övrigt intresse i bolaget som granskas (SRS, 2002). Egenintressehotet kan kopplas till objektivitet, eftersom en revisor måste vara objektiv i sin granskning för att inte hotet ska uppstå. En revisor ska alltså inte bli subjektiv till följd av något intresse i bolagen, varken ett direkt eller indirekt intresse. Samtliga respondenter var eniga om att egenintressehotet handlar om att revisorn inte ska ha något intresse i bolaget som granskas för att det kan leda till att denne handlar på ett sätt som gynnar den. Majoriteten tog upp exemplet om att äga aktier i bolaget som ska granskas.

*Självgranskningshotet* handlar om att en revisor ska ta ställning till sitt tidigare arbete, exempelvis genom att granska tidigare kommentarer om ändringar som revisorn har gett klienten (Wernerman, 2006). Självgranskningshotet kan kopplas till objektiviteten, eftersom en revisor ska vara objektiv när denne ska ta ställning till sitt tidigare arbete. Respondenterna hade likartade uppfattningar av självgranskningshotet. De förklarade att självgranskningshotet handlar om att revisorn ska ta ställning till sitt eget arbete. Vidare var alla respondenter eniga om att revisorn som granskar inte får vara samma person som upprättar bokslutet eller årsredovisningen.

*Partställningshotet* handlar om att revisorn tar klientens parti när denne exempelvis ska uppträda som biträde åt klienten (Moberg, 2006). Partställningshotet kan kopplas till opartiskhet eftersom en revisor inte ta en klients parti, utan vara opartisk i sitt biträdande. Respondenterna var eniga om att partställningshotet handlar om att revisorn ska vara neutral, alltså inte ta klientens parti på något sätt.

*Vänskapshotet* handlar om att revisorn får en nära relation till klienten som kan påverka granskningen (Moberg, 2006). Vänskapshotet kan kopplas till objektivitet och opartiskhet. En nära relation till klienten kan påverka revisorn och leda till att hen blir subjektiv i sin granskning för att exempelvis inte förlora den nära relationen. En nära relation till klienten kan även leda till att revisorn förbiser eller blir blind för fel i redovisningen. Alla respondenter svar var enhetliga vad gäller uppfattningen av vänskapshotet. De ansåg att det innebär att revisorn inte får ha en nära relation till klienten och att en kundrelation lätt kan övergå till en vänskapsrelation. Dock var inte alla eniga om vad en nära relation innebär. Skillnaden i definitionen av nära relation kan förklaras av egenskapen identitet i teorin om meningsskapande. Identiteten påverkas av vem en individ interagerar med (Weick, 1995). Beroende på med vilka interaktionen sker med, påverkas uppfattningen av definitionen av en nära relation.

*Skrämselhotet* handlar om att en revisor påverkas av en klients dominerande personlighet eller andra externa faktorer som sätter revisorn under press. Det kan även handla om direkta personliga hot som riktas mot revisorn (Moberg, 2006). Skrämselhot kan kopplas till självständigheten eftersom yttre påtryckningar eller direkta hot kan påverka revisorns självständighet. Detta genom att revisorn exempelvis börjar ta hänsyn till klientens önskemål och därmed brister i självständigheten och sitt oberoende. Respondenterna var eniga om att skrämselhot handlar om att revisorn utsätts för hot av klienten som skulle kunna påverka denne i sin granskning. Två av respondenterna tog upp exemplet att en klient skulle kunna hota om att anmäla revisorn till revisorsinspektionen om den inte gör på ett visst sätt.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att respondenterna är eniga om uppfattningen kring de olika hoten i analysmodellen. Detta kan förklaras både på organisatorisk- och på individnivå. På organisatorisk nivå kan likheten förklaras med hjälp av koercitiv och normativ isoformism som leder till en institutionell isomorfisk förändring (DiMaggio & Powell, 1983). Koercitiv

isomorfism kan kopplas till att revisionsbyråerna exempelvis ska förhålla sig till lagar och standarder, som exempelvis analysmodellen (Wernerman, 2006). För att kunna göra det utbildas medarbetarna på byrån inom detta. Det framkommer från respondenternas svar att utbildningar om oberoendefrågor är viktiga, framförallt för de oerfarna nyanställda på byrån. Det framkommer även av respondenternas svar att dessa utbildningar hålls av bland annat FAR. Utifrån detta så kan det förklaras att byråerna arbetar på ett likartat sätt i att förhålla sig till lagar och standarder som analysmodellen och även får liknande utbildningar från samma organisation. Revisorerna påverkas av likheten mellan byråerna därmed blir uppfattningarna lika.

Alla respondenter nämnde att de har någon kontakt med andra revisorer, antingen internt och externt. Denna kontakt kan bland annat innefatta diskussioner om oberoendefrågor. Likheten i uppfattningarna av hoten i analysmodellen kan förklaras av normativ isomorfism, när det gäller respondenterna som har kontakt med externa revisorer. Normativ isomorfism förklarar att när individer från olika organisationer får en koppling, avbildar de varandras tankar, attityder och normer. Detta sker när det professionella nätverket växer. Denna kontakt leder till att organisationerna blir lika eftersom individerna tar till sig av varandras tankar, attityder och normer (Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta kan även gälla uppfattningar av hoten i analysmodellen, därav blir uppfattningarna lika. Även uppfattningarna på revisionsbyråerna blir lika till följd av detta.

Att kontakten mellan revisorerna leder till likheter i deras uppfattningar kan även förklaras med hjälp av egenskaperna identitet och social interaktion i meningsskapande. Identitet är av stor betydelse för hur en individ uppfattar sin omgivning och den påverkas av interaktionen med andra individer (Watson, 2017). Social interaktion förklarar att individer får bekräftelse för sin förståelse av en situation vid interaktionen med andra individer (Weick, 1995). Detta förklarar att revisorers uppfattningar blir lika när de har kontakt med andra revisorer. Detta kan gälla om de personer som interaktionen sker med har en likartad uppfattning.



## 5.2 Revisornas sätt att agera för att motarbeta hot mot oberoende

Utifrån respondenternas svar visade det sig att alla var eniga om att oberoendet ska börja hanteras tidigt i arbetet. Vidare började majoriteten av respondenterna med att ta reda på bakgrundsfakta om bolaget som ska granskas. Utöver det nämner respondenterna att de alltid börjar ett uppdrag med att pröva oberoendefrågor. Att alla respondenter har ett likartat sätt i hur de påbörjar ett uppdrag kan förklaras av koercitiv isoformism, som förklarar att organisationer påverkas av lagar och standarder (DiMaggio & Powell, 1983). Revisionsbyråer påverkas av lagar och standarder som exempelvis analysmodellen. Det framgår av lagen att en revisor ska pröva sitt oberoende innan denne accepterar ett uppdrag (SFS 2001:883). Eftersom analysmodellen är en standard som revisorer ska förhålla sig till och det finns krav på prövning av oberoendet innan ett uppdrag ska accepteras (Wernerman, 2006) kan det förklara det likartade arbetssättet.

Ingen av respondenternas ansåg att de följer hur The Big Four arbetar med oberoendefrågor. Respondent 4 som arbetar för The Big Four var osäker om de följer hur de andra Big Four företagen arbetar. Hen berättade däremot att de som har hand om dessa frågor säkert diskuterar med andra ledningsgrupper inom The Big Four. Detta är motsägande till den institutionella teorin. Enligt teorin bör de mindre organisationerna i ett fält följa i de dominerande organisationernas fotspår. Inom institutionell teori kan detta kopplas till mimetisk isomorfism som förklarar att när det uppstår en osäkerhet i en organisation kan det leda till att den imiterar de framgångsrika eller legitima organisationerna (DiMaggio & Powell, 1983). The Big Four kan ses som de framgångsrika organisationerna eftersom de är de största företagen inom branschen. Respondenternas uttalanden om att de inte följer hur The Big Four hanterar oberoendefrågor tyder på att det inte råder osäkerhet bland revisionsbyråerna på hur oberoendefrågor ska hanteras. En ytterligare förklaring, som även framgår av respondenternas uttalanden är att storleksskillnaden på revisionsbyråerna gör det omöjligt att följa samma arbetsprocesser.

Enligt institutionell teori och mekanismen normativ isoformism tenderar mer framgångsrika individer att ses som någon form av förebild (Eriksson-Zetterquist, 2009). Alla respondenter uttryckte att de inspireras av andra mer erfarna revisorers erfarenheter. När detta sker blir konsekvensen att individers handlande blir likartat som de sedan för med sig till organisationen, vilket i sin tur också leder till att organisationerna bli mer lika (DiMaggio & Powell, 1983,

Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta kan förklara likheter i sättet att agera för att motarbeta hot mot oberoende.

Samtliga respondenter uttryckte sig om att de använder sig av sina tidigare erfarenheter i sitt arbete för att motarbeta hot mot oberoende. Detta tyder på att de skapar mening för hur man ska motarbeta hot utifrån sina tidigare erfarenheter. Detta stämmer överens med teorin om meningsskapande som förklarar att meningsskapandeprocessen är en process som individen genomgår för att skapa mening för sina tidigare erfarenheter. En koppling kan göras till egenskaperna retrospektivitet, pågående och ledtrådar. Retrospektivitet handlar om att mening skapas för en tidigare händelse, i form av erfarenheter. Egenskapen pågående handlar om att meningsskapandet är ständigt pågående och mening skapas utifrån individers erfarenheter, både tidigare och nya. Ledtrådar handlar om att individer har en tendens att försöka hitta ledtrådar i nya händelser för att kunna inkorporera dessa i en redan befintlig referensram, som består av tidigare erfarenheter (Weick et al., 2005). Detta stämmer överens med respondenternas uttalanden om att de använder sig av tidigare erfarenheter när de ställs inför ett nytt hot, alternativt ett hot i ett nytt uppdrag. På så sätt kan de se tillbaka på hur de tidigare har agerat för att motarbeta liknande hot.

I sättet att motarbeta *egenintressehotet* svarade de respondenterna som gav exempel på detta hot, att om en revisor äger aktier i ett bolag, skall denne inte revidera det bolaget. Respondent 2 förklarade att egenintressehotet kan hanteras genom att ha ett register där det framgår vilka innehav de anställda har. Hen nämnde att detta tillvägagångssätt används på större byråer. Respondent 3 beskrev hur de hanterar hotet på deras byrå och förklarade att om en revisor äger aktier i ett bolag så får denne inte ta uppdraget. Respondent 5 förklarade att om hen vill revidera ett bolag som hen äger aktier i, ser hen till att sälja av aktierna först. Detta beror troligtvis på att hen var ensam revisor på sin byrå, och inte kan ge över uppdraget till en kollega.

När det kom till att motarbeta *självgranskningshotet* var respondent 1 och 3 eniga om att hotet kan motarbetas genom att en annan revisor granskar revisorns arbete, alltså att en kollega går in och dubbelkollar att granskningen är korrekt genomförd. Respondent 2 förklarade att när redovisning och revision sker på samma byrå är det viktigt att inte information som den andre parten inte ska ha tillgång till förs över, vilket respondent 5 höll med om. Respondent 4 var inne

på samma spår, hen fick en gång en förfrågan av en klient att fixa något i redovisningen, men eftersom hen skulle revidera det bolaget, fick respondenten hänvisa klienten till en kollega. Respondent 5 berättar även att om det rörde sig om att revisorn har gett förslag på lösningar till frågor löpande under året ska revisorn anteckna detta i sin analysmodell, för att säkerställa att det inte påverkar revisorns oberoende.

För att motarbeta *partställningshotet* förklarade respondent 1 att när en klient hamnar i en tvist kan denne be revisorn ska ta dennes part. I sådana fall skall revisorn lämna ifrån sig uppdraget för att det tyder på att klienten har kommit revisorn för nära. Respondent 2 var inne på att om revisorn har en positiv eller negativ syn på företaget som ska revideras, bör denne avstå från att anta uppdraget. Respondent 5 förklarade att hen undviker hotet genom att inte sätta sig i situationer där hen företräder sin klient, exempelvis vid bankärenden. Respondenten tar även upp att det är viktigt att revisorn motarbetar detta hot genom att bibehålla professionaliteten och självständigheten.

När det kom till *vänskapshotet* var respondenterna eniga om hur detta ska motarbetas. Revisorn ska se till att tidigare kundrelationer inte går över till vänskapsrelationer, genom att exempelvis undvika hembjudningar. En revisor ska inte heller acceptera uppdrag om klienten är en vän. Om det uppstår en vänskapsrelation med klienten ska revisorn avgå från uppdraget.

Respondent 2 och 5 var eniga om att *skrämselhotet* kan motarbetas genom att kolla upp klienten innan den accepteras. En revisor ska inte acceptera klienter som kan vara kriminella. Vidare var respondent 2, 4 och 5 eniga om att en revisor ska avgå från uppdraget om det uppkommer skrämselhot.

Likheterna i hur respondenterna anser att man kan agera för att motarbeta hot mot oberoendet kan bero på att de hade en likartad uppfattning av hoten. Likheterna kan förklaras på organisatorisk- och individnivå. På organisatorisk nivå kan vissa av likheterna kopplas till koercitiv isomorfism eftersom det finns lagar och standarder som revisionsbyråer måste förhålla sig till och därmed även revisorer (DiMaggio & Powell, 1983). Det framgår exempelvis att en revisor inte ska ha ett egenintresse i företaget som granskas (SFS 2001:883). Detta förklarar likheterna i respondenternas sätt att agera för att motarbeta egenintressehotet. Respondenterna ansåg att revisorer som äger aktier i ett företag inte ska granska det företaget.

På individnivå kan likheterna förklaras med hjälp av teorin om meningsskapande. Likheterna kan kopplas till egenskapen identitet. Individens identiteter formas av omgivningens förväntningar och den spelar roll för hur en individ uppfattar sin omgivning (Weick, 1995). Omgivningens förväntningar på revisorer formar således revisorns identitet. Återigen kan en koppling göras till lagar och standarder. Ett exempel är att en revisor förväntas avböja eller avsluta ett uppdrag om ett vänskapshot uppstår (SFS 2001:883). Därför blir detta automatiskt ett sätt som revisorer använder sig av för att motarbeta hotet. Även egenskapen social interaktion kan delvis förklara likheterna (Weick, 1995). När revisorer interagerar med varandra kan de dela med sig av tankar och idéer om bland annat sättet att motarbeta hoten mot oberoendet.

Egenskaperna identitet och social interaktion kan även förklara olikheterna i revisorernas sätt att motarbeta hoten. Individens identiteter formas till följd av interaktionen med andra (Weick, 1995). Respondenterna kan ha olika identiteter till följd av vilka de har interagerat med om dessa personer har olikartade sätt att motarbeta hoten. Revisorernas olikheter i deras identiteter leder till att de kan se olikartat på hur hoten ska motarbetas. När det gäller egenskapen social interaktion kan den även förklara att interaktionen som sker mellan revisorer inte säkert leder till likheter, utan kan leda till olikheter till följd av att personerna som interaktionen sker med har olikheter i sättet att agera. Olikheterna kan även förklaras av egenskapen medskapande i teorin om meningsskapande. En individs handlande i en viss situation skapar mening. I och med att individen är en del av att skapa sin omgivning kallas detta för medskapande. Detta görs utifrån individens uppfattningar av olika situationer (Weick, 1995). Åsikterna kring hur en revisor bör agera för att motarbeta hot mot oberoendet kan därför skilja sig. Det beror på vilken omgivning de har skapat, utifrån de situationer de tidigare har varit med om, vilka kan skilja sig mellan individer.

Olikheterna kan även kopplas till egenskaperna retrospektivitet, ledtrådar och rimlighet snarare än noggrannhet eftersom dessa förklarar att erfarenheter påverkar meningsskapandet. I det här fallet handlar meningsskapandet om hur en revisor ska motarbeta hot mot oberoendet. Revisorns erfarenheter skiljer sig åt. När en individ skapar mening försöker denne oftast hitta ledtrådar i den nya händelsen eller situationen för att sedan kunna integrera dessa med tidigare erfarenheter för att få en förståelse av sådant som sker i omgivningen (Weick, 1995). När revisorn ställs inför ett hot kan denne få en förståelse för hur detta ska motarbetas genom att se tillbaka på hur hen

tidigare har agerat i fall av liknande hot. Därför, beroende på vilka erfarenheter en individ har, kan arbetssättet i hur man motarbetar hot se olika ut. Retrospektivitet förklarar att mening skapas av en tidigare händelse (Weick et al., 2005). Det är inte säkert att alla revisorer har varit med om liknande situationer med samma förhållanden, därför kan deras sätt att motarbeta hoten skilja sig. Rimlighet snarare än noggrannhet handlar om att meningsskapandet ska vara rimligt. Vad som är rimligt är det som de inblandade uppfattar som rimligt (Weick, 1995). Detta kan således förklara att meningsskapandet av hur hot mot oberoendet ska motarbetas beror på vad revisorer anser är rimligt. Denna uppfattning kan skilja sig mellan revisorer, bland annat på grund av att varje revisor har olika erfarenheter.

## 6. Slutsats och förslag på vidare studier

*Detta avslutande avsnitt syftar till att besvara studiens frågeställningar samt ge ett förslag på vidare studier. Avslutningsvis presenteras vad studien kan ha bidragit med sett ur ett samhälleligt och etiskt perspektiv.*

---

### 6.1 Slutsats

Studiens första frågeställning lyder: *“Hur uppfattas analysmodellen av revisorer?”*.

Studien visar att revisorer anser att oberoendet är en grundsten i deras yrkesroll. Främsta anledningen till detta är antagligen att omgivningen förväntar sig att oberoendet är en förutsättning för yrkesutövningen för en revisor (Jeppesen, 1998). Revisorers identiteter påverkas bland annat av detta och därför ser de också oberoendet som en grundsten.

Revisorer har en positiv inställning till den lagstadgade analysmodellen. De anser att modellen är ett tillräckligt verktyg för att hantera oberoendefrågor, som är väsentliga inom deras yrkesroll.

Studien visar att det inte är vanligt med andra hot än de som tas upp i analysmodellen. Vidare kan det konstateras att revisorer visar en hög grad av samstämmighet vad gäller uppfattningen av analysmodellen. Uppfattningarna av de olika hoten i modellen var i stort sett enhetliga. Det visade sig att skillnaderna i yrkeserfarenhet inte spelade en avgörande roll i denna fråga.

Interaktionen mellan revisorer leder till likheter i uppfattningen både på organisatorisk och individnivå. Interaktionen kan emellertid även leda till olikheter om personerna som individerna interagerar med har olika uppfattningar. Eftersom analysmodellen har funnits under en längre period, kan slutsatsen dras att det har hunnit skapas en allmän likartad uppfattning av modellen. Frågeställningen kan således besvaras med att revisorerna uppfattar analysmodellen på ett likartat sätt och som ett tillräckligt verktyg för att hantera oberoendefrågor.

Studiens andra frågeställning lyder: *“Hur agerar revisorer för att motarbeta hoten mot oberoendet?”*

Revisorer inspireras av andra mer erfarna revisorer men använder sig även av sina tidigare erfarenheter när det gäller sätt att agera för att motarbeta hot. Studien visar på att det finns både likheter och olikheter i hur hoten motarbetas. Överlag anser revisorer att oberoendet ska prövas

tidigt i arbetet för att motarbeta hoten. Detta beror på de lagar och standarder som finns om att ett oberoende ska prövas innan ett uppdrag accepteras (SFS 2001:883). Resterande likheter i sätt att agera för motarbeta hot kan förklaras av att revisorer har en likartad uppfattning av hoten i analysmodellen. Utöver detta finns även lagar och standarder som revisorerna måste förhålla sig till, vilka hindrar hoten från att uppstå. Detta förklarar exempelvis varför revisorer anser att egenintressehotet ska motarbetas genom att den som har egenintresse i ett företag inte ska ha något att göra med granskningen. Olikheterna i sättet att agera förklaras främst av att revisorerna erfarenheter skiljer sig åt. Skillnaderna i erfarenheterna beror på vilka hot och omständigheter de har blivit utsatta för. Skillnaderna i erfarenheterna påverkar revisorers meningsskapande som blir olikartat till följd av dessa skillnader. Den andra frågeställningen kan således besvaras med att det inte förelåg väsentligt avvikande sätt att agera för att motarbeta hot mot oberoendet. Dock förelåg en del mindre olikheter i sätten att agera som framförallt beror på att revisorerna personliga erfarenheter skiljer sig åt.

## 6.2 Studiens bidrag

Studien har genomförts med hjälp av en kvalitativ metod och det kan således inte göras statistiskt giltiga generaliseringar. Studien kan vara användbar för intressenter som berörs av oberoendet samt för revisorer. Detta eftersom den bidrar till att skapa förståelse för hur analysmodellen uppfattas av revisorer samt beskriva hur revisorer agerar för att motarbeta hot mot oberoendet. Vidare kan studien bidra till att mindre erfarna inom revisionsyrket blir inspirerade till hur de kan vidta åtgärder för att motarbeta hoten. Studien kan även vara användbar för de som erbjuder utbildningar för revisorer, exempelvis FAR. Efter att ha läst studien kan de få en inblick i hur revisorer uppfattar analysmodellen. Ett exempel är att alla revisorer som intervjuades i denna studie inte var helt eniga om exakta definitionen av en vän. När de som utbildar blir medvetna om detta kan de arbeta med att försöka ta fram lösningar som förtydligar definitionen för revisorer, så att alla dessa har förutsättningar att handla på ett etiskt korrekt sätt.

Det framgår av studien att revision bedöms ha en synnerligen stor betydelse för ett sunt samhällsliv. Revisionen har en samhällsnyttig funktion på så sätt att den förebygger oegentligheter i redovisningen. Detta är väsentligt eftersom redovisningen används som

beslutsunderlag av intressenter. En viktig beståndsdel inom revision är revisorns oberoende. Utan oberoendet tappar revisionen sitt värde. Till följd av detta är revisorns oberoende viktigt ur ett samhällligt perspektiv. Oberoendet är emellertid även viktigt ur ett etiskt perspektiv i och med att det spelar en avgörande roll i etikkoder inom redovisning, bland annat vad rör god revisorssed och revisionsmed. Dessa är grundläggande etikkoder inom revisionsyrket. Omgivningen förväntar sig att revisorerna ska handla på ett etiskt tillfredsställande sätt. Oberoendet blir därför en central del och till och med en förutsättning för revisorns yrkesutövning. Eftersom analysmodellen är ett verktyg som används för att pröva oberoendet blir den av stor vikt inom revision. Föreliggande studie visar att analysmodellen uppfattas som ett välfungerande verktyg som bidrar till att förstärka revisorns oberoende. Detta gynnar i sin tur samhället i stort eftersom oberoendet är en viktig del av revisionen, som i sin tur har en samhällsnyttig funktion.

### 6.3 Förslag på vidare studier

I denna studie har fokus lagts på att studera frågorna avseende hur analysmodellen uppfattas samt hur eventuella hot mot oberoendet motarbetas utifrån revisorers perspektiv. Det vore intressant att följa upp denna studie genom att genomföra ett antal fallstudier. Detta skulle kunna ske genom att en detaljgranskning genomförs av ett antal typfall där hot mot oberoendet i enlighet med analysmodellens har förekommit och hur revisorerna har motarbetat dessa. Trots de praktiska svårigheterna som skulle vara förenade med att genomföra en dylik studie skulle den vara väldigt givande eftersom den skulle kunna tydliggöra revisorers handlingsätt när de i praktiken ställs inför hot mot oberoendet.



## Källförteckning

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819–841. <https://doi-org.libraryproxy.his.se/10.1016/j.aos.2006.03.007>

Allen, G.D. and McDermott, K. (1993), *Accounting for Success: A History of Price Waterhouse in America 1980–1990*, Boston: Harvard Business School Press.

Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89–94.

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

Carrington, T. (2010). An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts! *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 669–682. <https://doi-org.libraryproxy.his.se/10.1016/j.cpa.2010.03.00>

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

Cassel, F., 1996. *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santèrus förlag

Chandler, R.A. and Edwards, J.R. (1996), “Recurring Issues in Auditing: Back to the Future?”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.9, No.2, pp.4–29.

Davis, L. E., North, D. C., & Smorodin, C. (1971). *Institutional change and American economic growth*. Cambridge [England: University Press.

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

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende : om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus.

DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), <https://doi.org/10.2307/2095101>

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision* (1. uppl.). Studentlitteratur.

Engdahl, O., & Larsson, B. (2011). *Sociologiska perspektiv : grundläggande begrepp och teorier* (2., [uppdaterade] uppl.). Studentlitteratur.

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori : idéer, moden, förändring*. (1. uppl.) Liber.

Fant, J.-E. (1994). *Revisorns roll: En komparativ studie av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige = The auditor's role*. Helsingfors: Svenska handelshögskolan

FAR, (2021). *Jäv för revisorer*. revisorslag [https://www.faronline.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/j/rb\\_javforrevisor/?q=J%C3%A4v%20f%C3%B6r%20revisorer%20](https://www.faronline.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/j/rb_javforrevisor/?q=J%C3%A4v%20f%C3%B6r%20revisorer%20)

FAR, (u.å.-a). *Vad gör en revisor?* <https://www.far.se/om-far/yrkesroller/revisor/>

FAR, (u.å.-b). *Revisorns kompetens och oberoende*.

[https://www.faronline.se/dokument/balans/1999/nr-2/balans\\_1999\\_n02\\_a0006/?q=Revisorns%20kompetens%20och%20oberoende](https://www.faronline.se/dokument/balans/1999/nr-2/balans_1999_n02_a0006/?q=Revisorns%20kompetens%20och%20oberoende)

FAR. (2020). *IESBAs Etikod*.

<https://www.faronline.se/dokument/iesba/iesbasetikkod/?q=IESBA>

Fontaine, R., & Pilote, C. (2012). Clients' Preferred Relationship Approach with their Financial Statement Auditor. *Current Issues in Auditing*, 6(1), P1–P6. <https://doi.org/10.2308/ciia-50116>

Heide, M., Heide, M., Johansson, C., & Simonsson, C. (2012). *Kommunikation i organisationer* (2., [omarb.] uppl.). Liber.

Hoyle, J. (1978). Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative. *Journal of Accountancy*, 145(5), 69–78.

Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2019). A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States. *Current Issues in Auditing*, 13(1), P17–P27. <https://doi.org/10.2308/ciia-52357>

Jeppesen, K. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3), 517–539. <https://doi.org/10.1080/096381898336402>

Jerlinger, G. (2009). *Revisorn.* ( 3. uppl.) Stockholm: Bilda förlag

Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2014). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit.* Mason, Ohio: South-Western.

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun.* (2. uppl.). Studentlitteratur AB, Lund.

Larsen, A. K., Kärnekull, E., & Kärnekull, B. (2009). *Metod helt enkelt : en introduktion till samhällsvetenskaplig metod* (1. uppl.). Gleerup.

Linderoth, H. C. J. (2017). From visions to practice – The role of sensemaking, institutional logic and pragmatic practice. *Construction Management and Economics*, 35(6), 324–337. <https://doi.org/10.1080/01446193.2016.1250930>

Li, Y., 2010. The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*, 5(10), pp. 37-41.

Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning.* (1. uppl.). Studentlitteratur

Maitlis, S., & Christianson, M. (2014). Sensemaking in Organizations: Taking Stock and Moving Forward. *The Academy of Management Annals*, 8, (1), 57-125.

Marton, J., Pettersson, A. K., & Lundqvist, P. (2020). *IFRS - i teori och praktik* (6. uppl.). Sanoma Utbildning.

Marques, I. S., Major, M., & Da Veiga, M. R. (2019). Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors. *International Journal of Accounting and Taxation*, 7 (1)

Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn: Oberoende, ansvar, sekretess* (3. uppl.) Norstedts juridik. Stockholm.

Moore, D., Tetlock, P., Tanlu, L., & Bazerman, M. (2006). Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. *The Academy of Management Review*, 31(1), 10-29. doi:10.2307/20159182

NE (u.å). *Objektivitet*. <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/objektivitet>

Power, M. (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.

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.

Proposition 2000/01:146. Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, s.55-63, 104, Stockholm: Justitiedepartementet

Rävaş. B (2012). Independence and Objectivity - a Sine Qua Non Principle in Auditing. *Annals of the University of Petrosani: Economics*, XII(4), 219-226

Revisorsinspektionen ( u.å.). *Vad innebär god revisionsred?*

<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/vad-innebar-god-revisionsred/>

*Vägledning för revisorer : analysmodellen* (Version 2). (2002). Svenska revisorsamfundet (SRS).

SFS 1999:1079. *Revisionslag*. Stockholm: Justitiedepartementet

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisionslag-19991079\\_sfs-1999-1079](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisionslag-19991079_sfs-1999-1079)

SFS 2001:883. *Revisorslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883\\_sfs-2001-883](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883)

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag* . Stockholm: Justitiedepartementet

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551\\_sfs-2005-551](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551)

Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations : ideas and interests* (3. uppl.). Sage.

SOU 2004:47, *Näringslivet och förtroendet: betänkande av Förtroendekommissionen*. Fritzes offentliga publikationer

SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet: betänkande av Revisionsbolagsutredningen*. Norstedts Juridik AB

Sandström, T. (2017). *Svensk aktiebolagsrätt* (6 uppl.). Wolters Kluwer.

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101–121.

<https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>

Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer* (3. uppl.). Studentlitteratur.

- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153–179. <https://doi.org/10.1080/09638180500104832>
- Watson, T. J. (2017). *Sociology, work and organisation* (7. uppl.). Routledge.
- Weerakkody, V., Dwivedi, Y. K., & Irani, Z. (2009). The Diffusion and Use of Institutional Theory: A Cross-Disciplinary Longitudinal Literature Survey. *Journal of Information Technology*, 24(4), 354–368. <https://doi.org/10.1057/jit.2009.16>
- Weick, K. E. (1995). *Sensemaking in organizations* (1. uppl.). Sage.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the Process of Sensemaking. *Organization Science*, 16(4), 409–421. <https://doi.org/10.1287/orsc.1050.0133>
- Wernerman, M. (2006). *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: Far förlag AB
- Wines, G., (2012). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market?. *Managerial Auditing Journal* , 27(1), ss.5-40. <https://doi.org/10.1108/02686901211186081>
- Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), 241–257. <https://doi.org/10.1177/1032373211434723>

## Bilaga 1 Intervjufrågor

1. Vad har du för utbildning och hur länge har du arbetat som revisor?
2. Har du arbetat på andra revisionsbyråer?
3. Hur många anställda revisorer är ni på din revisionsbyrå?
4. Vad innebär oberoende för dig?
5. Vad innebär begreppen objektivitet, självständighet samt opartiskhet för dig?
6. Hur är en revisor oberoende enligt dig? säg sammanfattat
7. Vad tror du att omgivningen har för förväntningar på oberoendet?
8. Hur påverkar omgivningens förväntningar på oberoende dig i ditt arbete?
9. Hur tolkar du de olika hoten i analysmodellen?
10. Har du någon gång hamnat i en av typsituationerna som beskrivs i analysmodellen, berätta hur du gjorde då?
11. Finns det andra specifika situationer än de som tas upp i analysmodellen, som du anser är ett vanligt hot mot oberoendet?
12. Hur skulle du vilja att oberoendefrågor hanteras?
13. Hur gör du för att motarbeta eller eliminera hot mot oberoendet? Använder du dig av några förebyggande åtgärder, i så fall vilka?
14. Hur använder du dig av tidigare erfarenhet när du står inför nya hot mot oberoendet och när du motarbetar dem?
15. Är du delaktig i arbetet kring oberoendefrågor på din byrå?
16. Anser du att det är tillförlitligt att använda sig av en självgranskningsmodell?
17. Tar ni på byrån inspiration från hur The Big Four-företagen arbetar?
18. Har du någon gång haft en annan revisor som förebild i ditt arbete?
19. Vad har du för vänskaplig eller yrkesmässig kontakt med andra revisorer inom och utanför byrån när det gäller motarbeta hot oberoende och analysmodellen?

## Bilaga 2 Individuella reflektioner

### **Shahd Al Badri**

Uppsatsskrivandet har varit både roligt och jobbigt. Under vissa stunder kändes det som att arbetet flöt på men under andra stunder kändes det som att det inte gick vidare. Vi mötte på flera utmaningar under arbetsprocessen. Den första utmaningen som vi mötte på var att hitta ett relevant ämne. Syftet och frågeställningen fick till följd av detta omformuleras ett flertal gånger. Till slut hittade vi rätt efter att ha läst flera vetenskapliga artiklar och tidigare examensarbeten om ämnet. Jag anser att denna utmaningen gav mig en lärdom om förmågan att reflektera över det som är relevant ur ett vetenskapligt perspektiv. Utöver det så ökade mina kunskaper inom redovisning till följd av läsningen av vetenskapliga artiklar och andra relevanta källor om området. Ett ytterligare exempel på en utmaning var att hitta revisorer som vill ställa upp på en intervju eftersom det var högsäsong för revisorer när arbetet skrev. Vi försökte få kontakt med flera revisorer utan att lyckas till en början. Vi var dock envisa och fortsatte kontakta revisorer tills vi fick ett tillräckligt antal respondenter för att kunna fullfölja vår studie.

Något som jag verkligen tror har utvecklats under arbetsprocessen är mina metodkunskaper. Jag hade en uppfattning om att jag hade tillräckliga metodkunskaper innan starten på metodkursen. Jag insåg ganska snart att dessa kunskaper inte var tillräckliga när vi hade föreläsningar om de olika kvalitativa och kvantitativa metoderna. Jag fick lära mig bland annat när de olika metoderna kan vara lämpliga att använda. Denna lärdom förenklade valet av metod när vi väl bestämde oss för ett ämne och frågeställning.

Enligt min åsikt så var vårt val av ämne ett lyckat val. Detta eftersom oberoendet är en väsentlig del inom en revisors yrkesutövning. Jag var medveten om detta innan jag började skriva mitt examensarbete men jag fick en ökad förståelse för vikten av oberoendet under arbetsprocessen. Innan uppsatsskrivandet var jag exempelvis inte så medveten om analysmodellen och dennas innebörd. Uppsatsskrivandet gav mig även en möjlighet till att få kontakt med erfarna revisorer och denna kontakt gav mig en insikt i revisorers arbete. Jag fick ta del av flera exempel på situationer där dessa revisorer har känt ett hot mot oberoende, vilket var väldigt intressant och lärorikt.



Jag är glad över att jag fick skriva arbetet med Luwam eftersom jag tycker att vi arbetar bra ihop. Vi har haft djupa och givande diskussioner när vi har tyckt olika avseende vissa delar under arbetsprocessen, vilket jag tror har förbättrat arbetet. Vidare så anser jag att vi båda har varit bra på att motivera varandra och driva arbetet vidare samt fortsätta ha en positiv inställning när vi har mött på utmaningar. Vi har samarbetat med alla delar på examensarbetet och funnits som stöd för varandra. Även om vi har mött på en del utmaningar så tycker jag att uppsatsskrivande överlag har varit en väldigt rolig och lärorik process där ett stort utrymme för kreativitet fanns. Jag är stolt över mitt och Luwams arbete tillsammans. Tack så mycket Luwam för ett bra samarbete, att skriva arbetet med dig har gjort det mycket roligare!

### **Luwam Abrha**

Examensarbetet har varit mer krävande än vad jag var inställd på. Jag visste om att det var en lång arbetsprocess och vi satte därför igång så tidigt vi kunde med arbetet, men har ändå fått jobba hela tiden ut. Under studiens gång har vi stött på ett antal svårigheter. Då har det varit nyttigt att vara två personer under arbetets gång eftersom vi har kunnat reflektera en hel del och använda varandra som bollplank. En av svårigheterna har varit att klura ut vad vi exakt ville skriva om, men efter flera dagars artikelläsande av tidigare studier samt en hel del funderingar kom vi till slut fram till ett beslut. Ett annat problem var till en början att hitta respondenter som kunde tänka sig att ställa upp på en intervju. Arbetet har i största mån varit jämnt fördelat mellan oss. Alla delar i arbetet har diskuterats och skrivits ihop.

Innan metodkursen genomfördes var jag i princip bara medveten om det finns kvalitativa och kvantitativa metoder och att man kan genomföra antingen intervjuer eller enkäter. Efter kursens genomgång öppnades mina ögon för flera alternativ och tillvägagångssätt när vår undersökning skulle genomföras. Den metod vi har använt i studien var en av många vi blev introducerade för i metodkursen.

Tack vare att ha skrivit det här examensarbetet har jag fått en större inblick rörande vad en revisor faktiskt är och hur dennes arbetsprocess ser ut. Jag har fått en insikt att revisorsarbetet innebär mycket mer än att bara granska redovisningar. Dessutom har jag fått ökad kännedom om alla lagar som en revisor måste förhålla sig till. Jag har fått en förståelse för hur en revisor

arbetar för att motarbeta hot som finns mot oberoendet och även fått höra om respondenternas erfarenheter som jag tänker att jag kan få användning för i framtiden. Tidigare framstod analysmodellens hot för mig som någonting ganska abstrakt, och det var mycket givande att höra om våra respondenters uppfattningar av hoten eftersom de gav konkreta exempel, utifrån egna erfarenheter, på vilka situationer som kan utgöra ett hot och hur dessa kan bemötas.

Examensarbetet har vidare inneburit att jag har fått ökade färdigheter i skrivande, men även vad gäller att tillgodogöra mig forskningsresultat i form av vetenskapliga artiklar och annan litteratur. Vidare har jag, genom arbetet med att skriftligt sammanfatta intervjuresultaten, utvecklat min analysförmåga och lärt mig att fokusera på väsentligheterna, något som kan vara nyttigt och användbart i framtiden.

Att jag valde genomföra examensarbetet tillsammans med Shahd berodde på att vi hade goda tidigare erfarenheter av samarbete när det gällde mindre inlämningsuppgifter och jag är glad över att jag valde att göra det även i det här fallet. Samarbetet kring detta examensarbete har varit mycket givande eftersom det fördjupat mina insikter rörande intellektuellt samarbete med ett givet mål. Denna erfarenhet tror jag kommer att vara av stor nytta i mitt fortsatta arbetsliv, eftersom arbete i grupp sannolikt kommer att vara en del av min kommande yrkesroll.

Sammanfattningsvis anser jag att de tidigare årens studier har spelat en väsentlig roll när vi tog itu med examensarbetet. Dessa teoretiska och praktiska kunskaper har varit väldigt nyttiga eftersom det möjliggjorde för oss att se på temat för vår undersökning från ett övergripande perspektiv.