

**REVISORERS YRKESETISKA
RESONEMANG I MINDRE- OCH
STÖRRE REVISIONSBYRÅER
-EN JÄMFÖRELSE**

**AUDITORS' PROFESSIONAL ETICAL
REASONING IN LARGER AND SMALLER
AUDIT FIRMS
-A COMPARISON**

Examensarbete inom huvudområdet Företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2021

Ida Johansson
Victoria Rydberg

Handledare: Ann-Christine Mjölnevik
Examinator: Danilo Brozovic

Revisorers yrkesetiska resonemang i större och mindre revisionsbolag - en jämförelse

Examensrapport inlämnad av Ida Johansson och Victoria Rydberg till Högskolan i Skövde,
för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2021-07-30

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:  _____

Signerat:  _____

Förord

Under detta arbete har vi fått betydande och värdefull hjälp som vi här med vill tacka.

Vi vill härmed ge ett stort tack till de revisorer som trots hög arbetsbelastning ställt upp och deltagit i denna studie. Utan er revisorer hade denna uppsats inte kunnat genomföras. Vi vill även tack våra handledare Ann-Christine Mjölnevik och Christan Jansson samt vår examinator Danilo Brozovic för vägledningen under kursen gång.

Högskolan i Skövde, maj 2021

Victoria Rydberg

Ida Johansson

Sammanfattning

Revisorer ställs ofta inför olika yrkesetiska dilemman då olika lösningar måste vägas mot varandra. Revisorns yrkesetiska regler anses då vara ett viktigt hjälpmedel. Det anses dock att ett yrkesetiskt problem inte kan lösas genom endast reglering då det är svårt att med hjälp av regler förhindra oetiskt handlande i praktiken. Syftet med denna studie var att undersöka huruvida revisorers yrkesetiska resonemang skiljer sig mellan revisorer anställda i mindre- respektive större revisionsbyråer. Studien undersökte även om olika aspekter skiljer sig mellan revisorer i mindre- och större revisionsbyråer samt huruvida dessa påverkar revisorers yrkesetiska resonemang.

För att besvara uppsatsens syfte har en empirisk undersökning i form av semistrukturerade intervjuer med revisorer från såväl mindre- som större revisionsbyråer genomförts. Studiens resultat påvisar att revisorers yrkesetiska resonemang skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer; dock inte på grund av revisionsbyråns storlek. En slutsats som kunnat dras av studiens resultat är att revisionsklientens storlek påverkar revisorers yrkesetiska resonemang. Större revisionsbyråer erhåller oftast större revisionsklienter vilket ställer högre krav på de yrkesetiska reglerna som tillämpas.

Nyckelord: Revisor, yrkesetik, revisorns oberoende, revisionsbyråernas storlek, yrkesetiska regler, utbildning inom yrkesetisk, organisationskultur.

Abstract

Auditors often find themselves in situations where different solutions must be weighed against each other. In such dilemmas, applying the auditors' rules of work ethics can be helpful. It is considered that a professional ethical problem cannot be solved merely by regulation as it is difficult to solely use preventative measures to control unethical actions. The intention with the study was to investigate whether auditors professional ethical reasoning differs between auditors in smaller- or larger firms. The study has also explored the different circumstances facing auditors in smaller- and larger firms and whether these circumstances affect the reasoning of the auditors' professional ethics.

To address these questions, semi structured empirical interviews with auditors of both smaller- and larger firms have been conducted. The results suggest that auditors' professional ethics reasoning differs between smaller- and larger firms, however, not solely because of the size of the firm; a conclusion that was drawn during the study was that the size of the audit client affects the professional ethical reasoning among auditors. Larger audit firms often hold larger audit client which increases the demand on the auditor's professional ethic rules.

Keywords: Auditor, professional ethics, independence of the auditor, size of audit firms, rules of professional ethics, training in professional ethics, organizational culture.

Innehållsförteckning

1. Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	10
1.3 Syfte	12
1.4 Frågeställningar	12
1.5 Avgränsning	13
2. Referensram	14
2.1 Yrkesetik	14
2.2 Revisorns yrkesetik	15
2.2.1 God revisorssed	15
2.2.2 Revisorns oberoende	16
2.3 IESBA:s etikkod	18
2.3.1 Revisorns analysmodell	19
2.4 Tidigare studier	20
2.9.1 Utbildningar inom yrkesetik	20
2.9.2 Revisionsbyråns organisationskultur	21
2.9.3 Revisionsbyråns storlek	22
3. Teori	23
3.1 Institutionell teori	23
3.1.1 Isomorfism	24
3.2 Kohlbergs moralutvecklingsteori	25
3.3 Analysmodellen	26
3.3.1 Tillämnning av Institutionell teori	27
3.3.2 Tillämpning av Kohlbergs moralutvecklingsteori	28
4. Metod	30
4.1 Forskningsstrategi	30
4.2 Litteratursökning	30
4.3 Primärdata	31
4.3.1 Val av informanter	31
4.3.2 Intervjuer	32
4.4 Analysmetod	33
4.5 Källkritik och metodkritik	34
4.5.1 Trovärdighet	35
5. Empiri	37
5.1 Presentation av informanter	37
5.1.1 Revisor S1	37
5.1.2 Revisor S2	37
5.1.3 Revisor S3	37
5.1.4 Revisor L1	37
5.1.5 Revisor L2	37
5.2 Fall 1 – Bostadsrättsföreningen	37

5.3 Fall 2 – Evenemanget.....	39
5.4 Fall 3 – Skattekonsulten.....	41
5.5 Utbildning inom yrkesetik.....	42
5.6 Organisationskultur.....	44
5.7 Sammanfattning empiri.....	47
6. Analys.....	49
6.1 Analys Fall 1 – Bostadsrättsföreningen.....	49
6.2 Analys Fall 2 – Evenemanget.....	50
6.3 Analys Fall 3 – Skattekonsulten.....	52
6.4 Utbildning inom yrkesetik.....	53
6.5 Organisationskultur.....	54
6.6 Sammanfattning analys.....	55
7. Slutsats.....	58
7.1 Studiens bidrag.....	59
7.2 Etiska och samhällsenliga reflektioner.....	59
7.3 Kritik till studien.....	60
7.4 Förslag till vidare forskning.....	61
Referenslista.....	62
BILAGA 1 - Intervjuguide.....	66
Bilaga 2 - Individuella reflektioner.....	70
Victoria.....	70
Ida.....	<i>Fel! Bokmärket är inte definierat.</i>

1. Inledning

Inledningen ger läsaren en grundläggande förståelse för valet av studien. Bakgrunden leder till en problemdiskussion som i sin tur resulterar i en problemformulering. Avslutningsvis beskrivs syftet med studien.

1.1 Bakgrund

Revision är en bedömningsprocess med syfte att ge användare av finansiella rapporter tillit till den finansiella informationen som presenteras. Revision är således till för intressenter utanför företaget vilka saknar möjlighet att bedöma rapportens tillförlitlighet. Under revisionsprocessen går revisorn igenom en bestämd uppsättning arbetssteg med syftet att samla bevis som styrker de påståenden som styrelsen och företagsledning utformat i de finansiella rapporterna. Vid denna granskning och bedömning ska revisorn förhålla sig objektiv, det vill säga inte låta sig påverkas på ett sätt som medför att hen drar bristande eller felaktiga slutsatser om informationen som framgår. Redan innan revisorn påbörjat ett granskningsuppdrag anses det föreligga ett grundläggande oberoendeproblem i professionen. Revisionsbolag drivs som många andra företag av kommersiella intressen med ett vinstdrivande syfte. Det är således ett faktum att revisorer är ekonomiskt beroende av dess klienter vilket innebär att de kan hamna i underläge vid komplicerade bedömningsfrågor (Eklöv, 2019).

Under de senaste åren har det förekommit stora företagsskandaler, i Sverige såväl som internationellt, där revisorer varit inblandade. Ett exempel på en skandal då revisorns oberoende starkt ifrågasatts gäller Skandia-skandalen 1997, då en av Skandias toppchefer anställdes av Skandia från revisionsbolaget som granskade Skandia. Anställningen ansågs vara olämpligt samt ha påverkat granskningen av bolagets affärer (Granath, 2003). Denna händelse har lett till att revisorers oberoende starkt ifrågasatts vilket medförde att regeringen år 2002 tillsatte en yrkesetisk kommission (Olofsson, 2002).

Revisorn agerar som tidigare nämnt i intressenternas intresse vilket ställer krav på revisorn att vara oberoende gentemot de företag som granskas (Marton, 2013). Revisorn skall gentemot sina klienter arbeta självständigt och opartiskt (Stead, Worell & Stead, 1994). Revisorns oberoende innebär således att revisorn ska vara en extern part samt bilda sig en egen uppfattning om revisionsklientens finansiella rapporter utan att granskningen påverkas av revisionsklienten eller andra interna eller externa faktorer. För att säkerhetsställa att revisorn är oberoende i sin

yrkesprofession tillämpas yrkesetiska regler vilka revisorn ständigt skall förhålla sig till vid sitt arbete (Eklöv, 2019).

Vid yrkesutövandet finns det inom många yrken så kallade yrkesetiska koder; dessa koder skall ge vägledning för individer att fatta yrkesetiska beslut. Det är ett aktuellt ämne för företag och samhällsinstitutioner, men även revisionsbranschen. Behovet av stabila förutsättningar för ett fungerande allmänt medvetande av yrkesetik är stort (FAR, 2020). Som många andra yrkesgrupper tillämpar även revisorer yrkesetiska regler vid sitt yrkesutförande. Inom revisorers yrkesetik tillämpas den så kallade etikkoden. Koden bygger på god revisorssed vilket innebär höga yrkesetiska krav. God yrkessed (revisorssed) är etiska regler för revisorer som handlar om att revisorn ska agera på ett sådant sätt att de visar sig värda de förtroendet som yrket som revisor kräver. De yrkesetiska reglerna uttrycks i lagar, praxis och yrkesetiska regelverk (Revisorsinspektionen, 2020).

Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) är syftet med de yrkesetiska reglerna att skapa vägledning vid yrkesetiska frågor genom tillgång till ett normsystem som prövas vid varje specifik situation (FAR, 2020). Det ställs krav på den enskilda revisorn att bedöma konsekvenserna av ett handlingssätt vid en situation samt att bedöma om konsekvenserna är etisk godtagbara eller inte. FAR (2020) nämner att en invändning mot detta är att principbaserade normsystemet ställer höga krav på enskilda individernas förmåga att handla yrkesetiskt. FAR:s ambitioner med de yrkesetiska reglerna är att de skall uppfattas som uttryck för god yrkessed samt fungera som en vägledning, inte bara för enskilda revisorer, utan även för hela revisionsbranschen.

Reglerna utvecklas ständigt och under juni 2018 utkom en ny upplaga av etikkoden. Den senaste upplagan av etikkoden anses vara en tydligare och mer användarvänligt principbaserat ramverk med utökade bestämmelser för revisorers yrkesetiska agerande. (FAR, 2020). De grundläggande yrkesetiska reglerna återfinns i International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). De yrkesetiska kraven gäller både mindre och större revisionsbyråer men anses bli striktare ju större revisionsklienten är (Eklöv, 2019). Etikkoden används under studien för att bidra till förståelse för revisornas resonemang och presenteras mer utförligt i uppsatsens referensram.

1.2 Problemdiskussion

Som nämnt menar FAR (2020) att en invändning mot revisorns principbaserade normsystem är att det ställs höga krav på den enskilda individens förmåga att handla yrkesetiskt, då den enskilda revisorn skall kunna bedöma om ett handlingsätt är etiskt godtagbart eller inte. Revisorn ska således självständigt kunna dra slutsatser om ett visst agerande är tillåtet då detta inte uttryckligen nämns att det är förbjudet i lagen. De yrkesetiska reglerna skall då hjälpa samt stödja revisorn att agera på ett korrekt sätt vid olika situationer (Eklöv, 2019).

Bergman-Marcus och Holm (2003) menar dock att det i praktiken är omöjligt att på förhand förutse alla tänkbara etiska dilemman eftersom samhället ständigt förändras och skapar nya förutsättningar, vilket medför att det är svårt att skapa regler som i alla situationer bidrar till att revisorn handlar korrekt vid en specifik situation. Cassel (1996) menar även att ett yrkesetiskt problem inte kan lösas endast genom reglering eftersom det är svårt att med hjälp av regler förhindra ett oetiskt handlande.

Det anses således att det finns invändningar mot revisorns yrkesetik på så sätt att det ställs höga krav på den enskilda revisorn att självständigt kunna avgöra om ett handlande är etiskt eller oetiskt godtagbart. Men även för att det i praktiken är svårt att med hjälp av yrkesetiska regler förhindra ett oetiskt handlande samt skapa regler som i alla situationer bidrar till att revisorn handlar yrkesetiskt. Detta medför att de yrkesetiska reglerna följs i olika stor utsträckning när revisorer ställs inför yrkesetiska dilemman (Artsberg, 2003; Bergman-Marcus, 2003; Cassel, 1996; Eklöv, 2019).

Revisorns yrkesetiska dilemman är därför ett omtalat ämne. Ett etiskt dilemma uppstår då ett val skall göras mellan två (eller fler) oönskade alternativ. För revisorn kan det innebära att acceptera ett uppdrag och hota de yrkesetiska bestämmelserna eller att avsäga sig ett uppdrag, vilket kan bidra till att revisorn förlorar en klient (Eklöv, 2019). Enligt Eklöv (2019) kan ett etiskt dilemma även uppstå om revisorn inte innehar den kunskap som krävs gällande de yrkesetiska reglerna inom revisionsbranschen. Det kan även uppstå om revisorn hamnar i en situation som tidigare inte uppstått, varpå de yrkesetiska reglerna kan blir komplexa att tillämpa i praktiken.

Tidigare studier påvisar att det finns fler aspekter som påverkar revisorers yrkesetiska agerande. Bland annat har ett flertal studier kommit fram till att revisionsbyråns storlek har en påverkan

på revisorers yrkesetiska agerande (Ponemon & Gabhart, 1993; Eynon et al, 1997). Ponemon och Gabhart (1993) diskuterar att mindre revisionsbyråer kan ha sämre förutsättningar till etiskt resonemang eftersom mindre revisionsbyråer inte känner samma stöd från sin organisation i dessa frågor. Revisorer som arbetar inom större revisionsbyråer kan därför ha bättre förutsättningar att motverka oetiskt beteende (Eynon et al, 1997).

Clarke et al (1996) undersökte om storleken på revisionsbyrån hade någon betydelse för yrkesetiskt beteende. Studien kunde de inte bevisa något samband mellan revisionsbyråns storlek och revisorns yrkesetiska handlande. Dock belyser Clarke et al (1996) att små företag inte har den nytta av stödmekanismer som finns i stora företag när revisorn agerar och fattar beslut. Sweeney och Roberts (1997) fann inte något statistiskt samband mellan revisorns oberoende och storleken på revisionsbyrån utan uppmärksammade att organisationskulturen i olika revisionsbyråer kan påverka den individuella revisorns yrkesetik. Revisorerna anses påverkas av revisionsbyråns fokusområden. Tidigare studier drar således olika slutsatser gällande om revisionsbyråernas storlek kan påverka revisorers yrkesetiska resonemang, därför anses ämnet relevant att studera vidare.

Revisionsbyråns organisationskultur har även visat sig vara en aspekt som påverkar revisorn (Broberg, 2013). Haron, Ismail, Ibrahim, & Na (2014) menar att revisionsbyråns mål och policys påverkar revisorers agerande på så sätt att om revisorn arbetar i ett bolag där etiken värderas högt så kommer även den individuella revisorn värdera yrkesetiken högre. Grey (1998) menar även att revisorer formas av revisionsbyråns kultur samt att kulturen hos de stora revisionsbyråerna går att likställa, eftersom de större byråerna ofta besitter ett mer organiserat och strukturerat samarbete som grundas på hierarki och standardiserade arbetsprocesser (Tanova, 2003). Det är därför tänkbart att revisorers yrkesetiska resonemang kan skilja sig mellan större och mindre revisionsbyråer på grund av organisationskulturen.

Ytterligare en aspekt som kan påverka revisorns yrkesetiska resonemang är utbildning inom yrkesetik. Tidigare studier visar att revisorer som studerat yrkesetik har en högre förmåga för ett korrekt etiskt beteende jämfört med revisorer som inte studerat yrkesetik (Eynon et al, 1997; Warming-Rasmussen & Windsor, 2003). Campbell och Summers (1995) menar att större revisionsbyråer besitter mer kapital och har möjlighet att satsa mer pengar på välstrukturerade utbildningsprogram. Det kan därför antas att revisorer som arbetar på en mindre- respektive större revisionsbyrå kan resonera annorlunda vid yrkesetiska dilemman eftersom de större

revisionsbyråerna till skillnad från de mindre erhåller interna utbildningsprogram. Studien avser därför att undersöka om denna aspekt skiljer sig mellan revisionsbyråer av olika storlekar.

Tidigare studier har således kommit fram till att revisorer ofta ställs inför etiska dilemman där olika val måste ställas mot varandra och att det med hjälp av de yrkesetiska reglerna blir svårt att lösa yrkesetiska konflikter. Tidigare studier har kommit fram till olika slutsatser gällande om revisionsbyråernas storlek kan påverka revisorers yrkesetiska resonemang. Denna studie avser att bidra med ytterligare förståelse kring huruvida revisorers yrkesetiska resonemang skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer. Studien kommer att utgå från två aspekter; organisationskultur och utbildning inom yrkesetik.

Revisorns yrkesetiska resonemang är relevant att studera eftersom tidigare forskning har behandlat ämnet men till vår vetskap inte undersökt om dessa aspekter påverkar att revisorer från mindre- och större revisionsbyråer resonerar annorlunda. Enligt tidigare studier skiljer sig dessa aspekter åt mellan de mindre- och större revisionsbyråer på så sätt att de större byråerna har större möjlighet att erbjuda interna utbildningar på grund av att de besitter mer kapital. De tidigare studierna påvisar även att organisationskulturen kan påverka revisorers yrkesetiska resonemang samt att de stora revisionsbyråerna erhåller en likartad organisationskultur eftersom de erhåller ett mer organiserat och strukturerat samarbete. Det kan därför antas att revisorers yrkesetiska resonemang kan skilja sig mellan revisorer från mindre- och större revisionsbyråer på grund av dessa aspekter. Med begreppet organisationskultur åsyftas kulturen hos det företag där revisorn är anställd. Med begreppet utbildningar åsyftar utbildningar inom yrkesetik.

1.3 Syfte

Studien avser att försöka bidra med ytterligare förståelse för huruvida revisorer i mindre- och större revisionsbyråer resonerar vid yrkesetiska dilemman som hotar revisorns oberoende.

1.4 Frågeställningar

Utifrån uppsatsens problemformulering och syfte har följande frågeställningar formulerats:

Hur skiljer sig revisorns yrkesetiska resonemang vid etiska dilemman som hotar revisorns oberoende om revisorn arbetar på en mindre- respektive större revisionsbyrå?

Hur skiljer sig aspekterna organisationskultur och utbildning inom yrkesetik inom mindre- respektive större revisionsbyråer samt hur påverkar aspekterna revisorns yrkesetiska resonemang?

1.5 Avgränsning

Studien har avgränsats genom att jämföra mindre- och större revisionsbyråer i Sverige. De större revisionsbyråerna klassas inom Big Four i Sverige; det vill säga PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte, KPMG och Ernst & Young (E&Y). Revisionsbyrån som inte ingår inom Big Four klassas som mindre revisionsbyråer i denna studie.

2. Referensram

I referensramen ges en genomgripande beskrivning av studiens begrepp som används vid analys av empirin. Referensramens huvudrubriker består av yrkesetik, revisorns yrkesetik samt IESBA:s etikkod,

2.1 Yrkesetik

Många individer stöter i sin yrkesvardag på situationer där de måste göra moraliska bedömningar eftersom regelverken omöjligen kan fånga in alla tänkbara situationer. Etiska frågor som tillhör yrkesetiken handlar om moraliska konflikter som uppstår i samband med en yrkesutövning. Med yrkesetik menas således olika tillämpningar av moralen som uppstått för personer som arbetar inom olika branscher. Yrkeskårens arbetsuppgifter, värderingar och utbildning hänger ihop med yrkesetik. Olika situationer kan uppstå inom olika branscher; yrkesetiken är därför inte samma för alla personer; däremot involverar respektive yrkesroll tillämpningen av olika allmänmänsklig moral (Silfverberg, 1992). Förekomsten av etikregler brukar ingå som ett krav för att ett yrke ska betraktas som en profession. Etikreglerna är även ett sätt att stärka sammanhållningen inom en yrkesgrupp. Då yrkeslivet ständigt utvecklats har behovet av yrkesetik ökat då dessa utöver avtal och lagar beskriver vilka riktlinjer, normer, förhållningssätt och värderingar som är önskvärda. De yrkesetiska reglerna förändras ständigt och uppkommer ofta i samband med att yrkeskåren ställs inför nya problem och förändringar inom yrkesutövningen (Collste, 2019).

Moraliska problem uppstår i olika verksamheter; det är därmed både praktiskt och nödvändigt att formulera yrkesetiska regler för situationer som är vanligt förekommande för enskilda yrkesgrupper. Yrkesutövandet sker inom ett socialt sammanhang; det finns därmed ett samband mellan sociala sammanhang, yrkesetiska normer och principer för yrkesutövningen. Normsystem som uttrycks i lagen utgör utformningen för en specifik yrkesetik. Yrkesetiska regler har som funktion att utgöra ett hjälpmedel för de yrken som strävar efter ett medvetet yrkesetiskt förhållningssätt i verksamheten och på så sätt komma till rätta med ett oetiskt handlande inom yrkeskåren (Collste, 2019).

Enligt Bryttning (2005) är syftet med yrkesetiska regler att stödja sammanhållningen samt att vägleda och styra en enskild individs beteende genom standardiserade normer. De yrkesetiska reglerna syftar även till att bidra till en bild av samhörighet, trovärdighet och oföränderlighet.

Collste (2019) menar att det även är viktigt att vara medveten om vilka svagheter och begränsningar som finns för yrkesetiska regler. De kan vara svåra att tillämpa i praktiken då de ofta är vaga och allmänt formulerade. Det anses att nedskrivna regler i verkligheten är för komplicerade för att finnas i ett regelverk, då alla situationer som kan uppstå inte uttryckligen finns i lagen (Collste, 2019).

2.2 Revisorns yrkesetik

Studien avser att försöka bidra med ytterligare förståelse för huruvida revisorer i mindre- och större revisionsbyråer resonerar vid yrkesetiska dilemman som hotar revisorns oberoende. Som tidigare beskrivet kan revisorer i sin yrkesprofession ställas inför yrkesetiska dilemman. För att ge vägledning för individer att handla på ett korrekt yrkesetiskt sätt tillämpas inom revisionsbranschen yrkesetiska regler.

Revisorns roll är att granska hur styrelsen förvaltar verksamheten och dess redovisning. I granskningen bedöms huruvida den finansiella informationen ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat samt att bolaget följer alla de lagar som krävs. Revisorns uppförande har sedan länge varit ett huvudämne då de har krav från omvärlden; revisorn ska ha ett etiskt beteende samt vara uppmärksam för möjligheten att hen handlar etiskt eller oetiskt tvivelaktigt. Revisorn ska ha en oberoendeställning, vilket menas att revisorn gentemot sina klienter skall arbeta självständigt och opartiskt. Inom revisorns förpliktelser finns yrkesregler samt uppföranderegler. Revisorns yrkesetiska regler framställs i form av grundläggande principer och då framför allt gällande revisorns oberoende (Stead, Worell & Stead, 1994).

FAR (2020) menar att de yrkesetiska reglerna ställer krav på den enskilda revisorn att bedöma konsekvenserna av ett handlingssätt vid en situation samt att bedöma huruvida konsekvenserna är etiskt godtagbara. FAR:s ambitioner med de yrkesetiska reglerna är att de skall uppfattas som uttryck för god yrkesetik samt fungera som en vägledning; inte bara för enskilda revisorer, utan även för hela revisionsbranschen. Inom revisorers yrkesetik tillämpas den så kallade etikkoden. Koden bygger på god revisorssed vilket innebär höga yrkesetiska krav. De yrkesetiska reglerna uttrycks i lagar, praxis och yrkesetiska regelverk. (Revisorsinspektionen, 2020).

2.2.1 God revisorssed

Enligt FAR (2020) bygger revisorns yrkesetik på *god revisorssed*, vilken definierar hur arbetet i praktiken ska genomföras. God revisorssed definierar revisorns förhållningssätt gentemot sitt uppdrag, uppdragsgivare samt sin yrkesroll. För att revisorn skall följa god revisorssed skall revisorn även utföra sina uppdrag i enlighet med *god revisionssed* vilket definierar hur revisionen rent tekniskt skall genomföras (Eklöv, 2019).

Utvecklingen av dessa seder är starkt influerade av internationella standarder. I Sverige är det den statliga myndigheten Revisorsinspektionen som ansvarar för att utvecklingen av god revisionssed och god revisorssed fortlöper på ett lämpligt sätt. Revisorsinspektionen är således ansvarig inom revisionsområdets normgivning och har tolkningsföreträde för vad sederna skall innebära. Även FAR, som är en branschorganisation inom redovisning, revision och rådgivning ställer krav på att revisorer skall följa god revisionssed. FAR är även den organisation som utvecklar de yrkesetiska koderna; koderna utvecklas med hjälp av etikkoden som givits ut av IESBA vilka sedan kompletteras med praxis från Revisorsinspektionen (Moberg, Valentin, & Åkersten, 2014).

God revisorssed avser uppförandekoder för revisorer och vilar på tre grundpelare: *oberoendet*, *kompetens* och *tystnadsplikt*. Revisorns *oberoende* innebär att revisorn inför varje uppdrag skall värna om sin integritet samt vara objektiv och ha en professionell samt skeptisk hållning. Grundpelaren *kompetens* syftar till att revisorn skall erhålla relevant kunskap och erfarenhet av redovisning. Med revisorns *tystnadsplikt* menas att revisorn inte får vidarebefordra information om revisionsklienten som kan skada klienten (Eklöv, 2019).

Studien fokuserar främst på revisorns oberoende eftersom studien undersöker revisorerers yrkesetiska resonemang vid olika situationer som tidigare hotat revisorns oberoende. Revisorns kompetens är relevant i studien på så sätt att studien undersöker om utbildning inom yrkesetik kunnat påverka revisorns resonemang vid olika situationer som inträffat. Revisorns tystnadsplikt har relevans i studien eftersom begreppet bidrar till förståelse för revisorerers resonemang vid yrkesetiska dilemman.

2.2.2 Revisorns oberoende

Studiens syfte är att bidra till förståelse för olika revisorerers resonemang vid situationer som hotar oberoendet. Studien utgår från tre tidigare fall från revisorsinspektionen där samtliga fall

har en nära koppling till revisorns oberoende därav har följande del av studien stor väsentlighet.

Som tidigare nämnt granskar revisorn företags redovisning med syfte att intressenter inte ska missledas av företags finansiella rapporter. Företags ledning besitter mer information om bolags finansiella ställning än företags intressenter, granskningen innebär i den mening att revisorn agerar i intressenternas intresse vilket kräver att revisorn är oberoende gentemot det företag som granskas (Marton, 2013; Eklöv, 2019). Revisorn skall i bedömningen bilda sig en egen uppfattning om klientföretags finansiella rapporter utan att påverkas. Oberoendekravets syfte är därför att säkerhetsställa att revisorn är en extern part. Frågan om revisorns oberoende anses vara mycket komplex; främst har oberoendet diskuterats utifrån två aspekter, *faktiskt oberoende* samt *synbart oberoende* (Eklöv, 2019).

FAR (2020) beskriver att det *faktiska oberoendet* syftar på revisorernas förmåga att beakta de omständigheter som har betydelse för uppdraget; det vill säga hur revisorer ser på sitt eget uppdrag och oberoende. Det faktiska oberoendet är de som utgör den största delen av oberoendet och strävar efter att revisorn är oberoende under hela genomföranden av en revision. Det vill säga från planeringen till genomförandet (Dopuch, King & Schwartz 2003). Eklöv (2019) förklarar att det faktiska oberoendet förutsätter att revisorn i alla situationer skall genomföra revisionen självständigt, objektivt och med bibehållen integritet. Begreppen utgör själva grunden för oberoendet och är en förutsättning för att revisorn skall utföra sin granskning enligt god revisorssed (Eklöv, 2019).

Vidare beskriver FAR (2020) att det *synbara oberoendet* innebär att revisorerna ska uppfattas som oberoende för omvärlden. Revisorns synbara oberoende är det perspektiv av oberoendet som intressenter kan ha en åsikt om (Eklöv, 2019). Revisorer måste därför undvika situationer där de kan uppfattas som subjektiva och istället inrikta sig på att vara oberoende (Dopuch, King & Schwartz 2003). Det synbara oberoendet kan hotas av att byrån exempelvis erbjuder klienten andra tjänster som inte ingår i revisionen. Det är viktigt att en revisor besitter det faktiska oberoendet, men för att vara genuint oberoende krävs att en revisor även innehar det synliga oberoendet (Chrystelle, 2006). Chrystelle (2006) menar att genom det synliga oberoendet kan en revisor, oavsett arten av relationen till klienten, signalera att denne är oberoende. Detta för att vinna förtroende hos klienternas intressenter, vilka är de som ska lita på att revisorn är oberoende och därmed utföra en korrekt revision.

2.3 IESBA:s etikkod

I FAR:s regelsamling definieras innebörden av god revisorssed. Dock innehåller regelsamlingen inte svar på alla situationer som revisorn i praktiken kan ställas inför. IESBA:s etikkod skall genom grundläggande principer säkerhetsställa förtroendet för revisionsbranschen. Enligt etikkoden arbetar revisorer för det allmänintresset och tillämpas vid svensk god revisorssed. IESBA beskriver vad som krävs av revisorer för att kunna tillgodose allmänintresset, det högt ställda kravet är att revisorer i sin yrkesutövning ska göra professionella bedömningar samt agera i enlighet med högt ställda etiska normer. Etikkoden ska genom yrkesetiska principer stödja samt hjälpa revision att följa god revisions sed samt agera på ett korrekt sätt vid olika situationer (Eklöv, 2019). Etikkoden innefattas av fem grundläggande principer, vilka revisorer skall tillämpa i sitt arbete:

Integritet

Begreppet innebär att revisorn alltid skall vara uppriktig och ärlig i alla affärs- och yrkesrelationer. Revisorn ska inte förknippas med en rapport, kommunikation eller annan information som innehåller stora delar av falska och vilseledande uttalanden. Inte heller om revisionsklienten döljer information som måste vara med i rapporterna. Skulle detta ske så har revisorn stridit mot integriteten.

Objektivitet

Innebörden av detta begrepp är att revisorn inte skall låta sig påverkas av subjektiva värderingar. Revisorn ska inte på något sätt äventyra yrkes- eller affärsbedömningar på grund av partiskhet, intressekonflikter eller otillbörlig påverkan av andra.

Professionell kompetens och vederbörlig omsorg

Revisorn ska ständigt upprätthålla och utveckla den kompetens som krävs inom yrket samt uppträda enligt tillämpningsbara standarder inom yrket. Revisorn ska besitta den kunskapsnivå som krävs för att säkerställa att en kund eller arbetsgivare ska erhålla den professionella service som behövs vid yrkesutövandet. Det gäller även att revisorn agerar med omsorg.

Tystnadsplikt

En revisor ska endast lämna ut information som hen är skyldig eller har rätt att lämna ut. Hen ska respektera sekretessreglerna och inte lämna ut information till extern part utan befogenhet

eller för egen eller tredje parts vinning. En revisor har tystnadsplikt avseende information som inhämtas vid yrkes- och affärsmässiga relationer. Exempelvis kan det vara information om kunder och arbetsgivare. Risken för att bryta mot tystnadsplikten sker ofta i sociala sammanhang med en närstående, familjemedlem eller i umgänget med en nära affärspartner.

Professionellt uppträdande

Revisorn ska följa relevanta förordningar samt lagar och inte uppträda på ett sätt som kan misskreditera yrket. Det innebär att inte medvetet medverka i verksamheter, syssla eller aktivitet som skadar eller kan skada integriteten, objektiviteten eller professionens goda anseende och som därför inte skulle vara förenlig med de grundläggande etiska koderna. (IESBA, 2020)

Enligt FAR (2020) anses revisorn stå inför ett etiskt dilemma om någon av dessa principer är hotade. Etikoden har därför betydelse för studiens syfte då det finns möjlighet med hjälp av dessa att undersöka om ett etiskt dilemma kan uppstå i en specifik situation. Med vetskapen om hur ett etiskt dilemma kan uppstå bidrar det till studien på så sätt att det skapar förståelse för hur revisorer kan resonera vid en yrkesetisk situation.

2.3.1 Revisorns analysmodell

För att vägleda revisorer vid deras bedömning har IESBA även utvecklat ett ramverk för att hantera de hot som kan uppstå mot de tidigare beskrivna principerna. Inom revisorns ramverk beskrivs specifika hot som kan föreligga mot revisorns opartiskhet och självständighet. Hoten kan beröra flera av de grundläggande principerna som framkommer av etikoden. Beskrivningarna av dessa hot skall fungera som en vägledning för hur revisorer bör agera och tänka vid olika situationer och skall konstatera att de principer som återfinns i etikoden följs på ett korrekt sätt. Följs denna vägledning i ramverket kommer revisorn agera med en yrkesetik som passar revisionsyrket (Eklöv, 2019).

Hoten framgår av 21a § Revisorslag (2001:883) och syftar till att revisorn skall utföra samtliga uppdrag med självständighet och opartiskhet. Vid ett nytt uppdrag eller om omständigheterna förändras vid ett befintligt uppdrag, skall revisorn försäkra sig om att det inte finns omständigheter som kan förändra förtroendet. Exempel ska revisorn avsäga eller avböja

uppdraget om någon i revisorns nätverk eller om någon annan fysisk person kan påverka resultatet av revisionen.

Hoten har relevans för studien eftersom begreppen bidrar till förståelse för revisorers resonemang vid yrkesetiska dilemman. Hoten är; *egenintressehot*, *självgranskningshot*, *partställningshot*, *vänskapshot* och *skrämselhot*.

Egenintressehot innebär hotet att revisorns upprättande och omdömen påverkas av ett ekonomiskt eller annat intresse på ett otillbörligt sätt.

Självgranskningshot innebär hotet att revisorn på felaktigt sätt utvärderar resultaten av en tidigare gjord bedömning eller tjänst som utförts av en revisor, någon annan inom en revisionsbyrå eller arbetsgivaren.

Partställningshot innebär hotet att revisorn ska gynna en kunds eller arbetsgivarens ställning i sådan utsträckning objektiviteten missköts.

Vänskapshot innebär hotet att revisorn på grund av en lång eller nära relation med en kund eller arbetsgivare är inställd till deras intressen eller för tolerant i fråga om deras arbete.

Skrämselhot innebär hotet att revisorn hindras från att agera objektivt på grund av faktiska eller uppfattade påtryckningar.

(IESBA:s etikkod, p. 120.6)

Hoten gäller inte endast den specifika revisorn; de gäller även medarbetare och kollegor i revisorns nätverk. Då revisorn tillhör ett nätverk kan det uppstå oberoendekonflikter på så sätt att kollegor inom samma nätverk utför tjänster åt de egna klienterna. Exempelvis att en och samma person utför redovisning och revision för klienten. Det måste därför finnas ett väl fungerande system som säkerhetsställer att revisionsbyrån kontrollerar vilka uppdrag de anställda i byrån utför för klienterna (Eklöv, 2019).

2.4 Tidigare studier

2.9.1 Utbildningar inom yrkesetik

Aspekterna hjälper till att lösa olika etiska problem när det uppstår och en av viktigaste faktorerna är utbildning. Tidigare studier har kommit fram till att revisorns utbildningsnivå har stor påverkan det yrkesetiska agerandet. En studie som undersökt hur en utbildning inom yrkesetik påverkar revisorn är Eynon et al (1997). Eynon et al (1997) undersökte om en etikkurs påverkar förmågan till revisorns yrkesetiska resonemang långsiktigt. Studien använde sig utav Kohlbergs moralutvecklingsteori för att undersöka det etiska resonemanget. Författarna fann att revisorer som har studerat yrkesetik visade en högre förmåga till korrekt etiskt beteende jämfört med de som inte studerat yrkesetik. Studien resulterade i att etikkursen har en positiv effekt på förmågan till etiskt resonemang. Warming-Rasmussen och Windsor (2003) drar en liknande slutsats om att det är viktigt med utbildning för revisorer i yrkesetik. Författarna resonerar att etikutbildning borde vara en långsiktig process genom en revisors yrkesverksamma liv, för att främja rättvisa och moraliska bedömningar som försäkras det professionella åtagandet och ansvaret revisorer har.

Eynon et al (1997) menar dock att individer som sedan tidigare är medvetna om yrkesetik är de som väljer att studera ämnet närmare och på så sätt har mer benägenhet att erhålla mer information och kunskap inom ämnet. Det anses att de personer som hävdar att yrkesetik är mindre viktigt är de som har störst behov av utbildning inom yrkesetik. Utbildning inom yrkesetik bör därför vara obligatoriskt för alla revisorer, enligt författarna. Eynon et al (1997) menar även att etikkurser efter universitetstiden bör resultera i att etiska resonemang håller en högre standard även efter en tid inom yrket; etikkurser efter universitetstiden skulle förbättra revisorers förståelse vid etiska dilemman samt upprätthålla förtroendet för revisorsyrket. Även Bean och Bernardi (2005) anser att revisorer ska genomgå etikutbildningar både under studietiden samt under tiden de arbetar som revisorer. Enligt Bean och Bernardi (2005) bör revisionsstudenter vid sin utbildning genomföra yrkesetiska kurser som innehåller verklighetsrelaterade dilemman som revisorer i yrkesutförande kan ställas inför. Utbildningen hade på så sätt bidragit till en verklighetsbild som inom yrket hade varit till nytta vid en yrkesetisk situation i praktiken, hävdar författarna.

2.9.2 Revisionsbyråns organisationskultur

En aspekt som kan påverka oberoendet är påtryckningar från den egna organisationen som härstammar från dess kultur. Organisationskultur är något som skapar gemensamma innebörder i ett bolag genom normer och värderingar (Alvesson & Svingsson, 2014).

Organisationskultur fungerar som en sammanbindande länk mellan bolagets anställda och deras handlingar genom att bolagets värderingar och ordning i arbetet säkerställs i bolaget via gemensamma uppfattningar (Alvesson, 2015). Kultur har blivit ett viktigt begrepp inom organisationer (Alvehus och Jensen, 2020). Om bolaget har en stark organisationskultur har de anställda inom bolaget lika och homogena värderingar.

Lord och DeZoort (2001) undersökte effekterna av social påverkan på revisionsbeslut. Studiens resultat visade att om revisorer utsätts för påtryckningar från de högre uppsatta inom revisionsbyrån ökar chansen för att godkänna väsentliga fel. Resultaten visar på att påtryckningar från det egna företaget är minst lika vanligt som påtryckningar från klienten. Haron et al (2014) förklarar att beteendet påverkas av att revisionsbranschen är konkurrenskraftig vilket gör att revisorer anstränger sig för att behålla uppdrag och få fördelar från revisionsbyrån. Detta påverkas av revisionsbyråns mål och policys. Om revisorn arbetar i ett bolag där etiken värderas högt kommer också revisorn att värdera yrkesetiken högre jämfört med en revisor som jobbar i ett bolag där bolagets rykte värderas högre än yrkesetik.

2.9.3 Revisionsbyråns storlek

Flertalet studier har undersökt huruvida skillnader finns i revisorns yrkesetiska agerande beroende på om hen arbetar inom ett större eller mindre revisionsbolag. Ponemon och Gabhart (1993) undersökte huruvida revisorernas förmåga till etiskt resonemang är lägre hos de som jobbar på små byråer än de som jobbar på stora byråer. Studien resulterade i att revisorer anställda i mindre revisionsbyråer har sämre förutsättningar för etiskt resonemang med anledning av att de inte har samma möjlighet att diskutera yrkesetiska dilemman med kollegor för att nå fram till ett beslut som är yrkesetiskt korrekt. Eynon et al (1997) drar en liknande slutsats där de hävdar att de revisorer som arbetar inom en större revisionsbyrå har lättare att motverka ett oetiskt beteende eftersom de mindre revisionsbyråerna inte anses ha samma möjlighet att diskutera problematiken med kollegor.

Även Clarke et al (1996) undersökte om storleken på revisionsbyrån hade någon betydelse för yrkesetiskt beteende. Till skillnad från tidigare nämnda studier kunde de inte bevisa något samband mellan storleken av revisionsbyrån och revisorns beteende gällande yrkesetik. Något som studien uppmärksammade är att revisorer i mindre byråer lättare upplevde press när det står inför ett yrkesetiskt dilemma.

En ytterligare studie som undersökt betydelsen av storleken på revisionsbyrå är Sweeney och Roberts (1997). Studien undersökte huruvida revisorer som arbetar på en stor byrå är mer oberoende än revisorer som arbetar på en mindre byrå. Undersökningen fann inte något statistiskt samband mellan oberoende och storleken på byrå men uppmärksammade att organisationskulturen i olika revisionsbyråer påverkar revisorns yrkesetik. Sweeney och Roberts (1997) kom fram till att organisationskulturen påverkar oberoendet genom vad revisionsbyrån fokuserar på. I de revisionsbyråer där det yrkesetiska reglerna är i fokus är det mer troligt att revisorerna uppträder oberoende jämfört med revisorerna där fokus främst är på att bevara kundrelationer; exempelvis när revisorn är närstående till klienten. I en revisionsbyrå där kundrelationer är viktig kan de acceptera att vara revisorer för bolaget även om oberoendet är hotat då det är viktigt att bevara kunden, medan de byråer som har en strikt organisationskultur inom yrkesetiken inte accepterar detta och måste avsäga sig uppdraget. Slutsatsen av studien var att den yrkesetiska organisationskulturen på byrå, oberoende av byråns storlek, är avgörande i frågan om revisorer förblir oberoende i sitt förhållande till kunder.

Espinosa-Pik och Barrainkua diskuterar hur revisorns erfarenheter och revisionsbyråns storlek tillsammans med deras etiska bedömning löser yrkesetiska konflikter. Resultatet visade att revisorns erfarenhet inte hade stor betydelse och att företagets inflytande och lagstiftning är det som minskar de yrkesetiska konflikterna (Espinosa-Pik & Barrainkua, 2016).

3. Teori

I kapitlet ges en genomgripande beskrivning av studiens teorier som tillämpas för att analysera den insamlade empirin.

3.1 Institutionell teori

En teori som kan användas för att förstå revisorers yrkesetiska resonemang är institutionell teori. Teorin förklarar varför organisationer inom samma bransch efterliknar varandra. Teorin kan bidra till studien eftersom studien jämför revisorers yrkesetiska resonemang i mindre- och större revisionsbyråer. Teorin ger möjlighet för tolkning kring de olika resonemangen då revisorerna arbetar inom samma bransch. Studien kommer att utgå från en av teorins resonemang, *isomorfism* (Deggan & Underman, 2011).

3.1.1 Isomorfism

Isomorfism beskrivs som en process där populationer som utsätts för samma förhållanden tenderar att få andra delar av populationen att likna varandra. Isomorfism består av tre delar: Tvingande isomorfism, Mimetisk isomorfism och Normativ isomorfism (Deegan & Unerman, 2011).

Tvingande isomorfism syftar till att organisationer ändrar sitt agerande och grundprinciper på grund av påverkningsfaktorer från samhället och intressenter som organisationen är beroende av. Tvingande isomorfism syftar främst till att olika intressenter behandlas olika av organisationen, samt att prioriterade intressenter anses påverka hur organisationen agerar. Intressenter anses inte vara intresserade utav enbart en organisation; därför imiterar organisationer varandra (Deegan & Unerman, 2011).

Mimetisk isomorfism syftar till att organisationer har en viss tendens att efterlikna varandra. Det kan även bli så att företagen kopierar varandra, vilket beror på att konkurrenter kan ha agerat på ett visst sätt som har gjort organisationen framgångsrik. Detta sker oftast när en organisation ställs inför osäkerhet och för att skapa säkerhet härmar de ett annan organisation för att också anses legitima (Deegan & Unerman, 2011).

Normativ isomorfism syftar på trycket som kan uppstå i organisationer på grund av gruppnormer, vilket kan påverka en individs agerande och resonemang. Det finns både formella och informella normer; de formella normerna kan exempelvis vara etikkoder som revisorer måste följa och en informell norm är exempelvis organisationskultur. Enligt Deegan och Unerman (2011) finns det hypoteser i institutionella teorin som menar att grupper med speciell och specificerad utbildning visar ansatser till att ha likartade arbetssätt för att passa in med resterande individer i gruppen. Det kan även vara så att hela organisationen ändras; exempelvis ändrar organisationer sina traditioner och oskrivna regler för att andra professionella yrkesmän har ändrat sina traditioner och oskrivna regler. Det som sker är att organisationen känner påtryckningar från branschen att ändra sig och följa de oskrivna reglerna (DiMaggio & Powell, 1983).

Syfte med studien är att försöka bidra till ytterligare förståelse angående hur revisorer resonerar kring yrkesetiska dilemman och om aspekterna organisationskultur och utbildning påverkar resonemanget. Institutionell teori har möjlighet att bidra till studien genom att medföra en ytterligare omfattning i tolkningsramen för den insamlade empirin. Enligt Deegan och Unerman (2011) kommer organisationer i samma bransch bli alltmer likartade och överensstämmer med förväntningarna och krav som samhället ställer på dem.

3.2 Kohlbergs moralutvecklingsteori

För att kunna förstå informanternas resonemang kring yrkesetiska dilemman tillämpas även Kohlbergs moralutvecklingsteori. Teorin ger möjligheterna att se om nivån på moralen påverkar revisorns yrkesetiska resonemang.

Kohlberg undersökte hur personer i olika åldrar resonerar kring olika etiska fall. Syftet var inte att se om intervjupersonerna agerar korrekt eller inte, utan hur argumentationen skedde. Utifrån denna undersökning utvecklade Kohlberg en moralisk utvecklingsprocess som människor går igenom (Brytting, 2005). Teorin har fokus på hur individer resonerar vid etiska dilemman samt hur resonemanget påverkar individers handlingar (Puka, 1994). Enligt Kohlbergs teori sker moraliskt utveckling i tre faser; *den förstmoraliska nivån*, *den konventionella nivå* och *den postkonventionella nivån*, nivåerna kallas för moraltrappan (Brytting, 2005).

Vid den förstmoraliska nivån grundar sig individers handlingar utifrån individen själv. Individer är egocentriska och lär sig efter som vilka handlingar som kan leda till bestraffning och aktivt undviker dessa för att undkomma bestraffning. Individen lär sig vad som är rätt och vad som är fel samt anpassar sitt handlande därefter. Individen vill undvika straff från personer i överläge, exempelvis domstol, för att slippa besvär (Brytting, 2005). Valen som individen gör fattas endast utifrån konsekvenserna den enskilda individen själv får stå inför.

Vid den konventionella nivån har individen lärt sig ta hänsyn till omgivningen samt förstå normer och sociala roller. Detta stadie kallas för "lag- och ordningsstadiet". Individen har lärt sig vad som förväntas av hen och anpassar sitt handlande och beteende därefter. Individen strävar efter att leva upp till omgivningens förväntningar och få uppskattning för handlandet samt undvika kritik (Brytting, 2005). Sweeney och Roberts (1997) förklarar att en revisor som ligger inom den konventionella nivån vill upprätthålla regler och kommer vara oberoende om

det är ett vanligt förekommande beteende hos revisionsbyråns normer. Till skillnad från den första nivån vill individen göra de val som inte enbart påverkar den själv; val görs med hänsyn även till andras konsekvenser.

Vid den principiella moraliska nivån har individen utvecklat sin egen åsikt samt principer för ett handlande. Handlandet utgår från vad individen själv anser vara rätt och fel utifrån vad omgivningen anser är korrekt (Eynon et al, 1997). Resonemanget sträcker sig utanför lagar och andra perspektiv och faktorer vägs in (Elm & Weber, 1994). Regler ifrågasätts och handlingar utförs utifrån individens eget samvete som stämmer överens med universella principer (Brytting, 2005). Sweeney och Roberts (1997) förklarar att en revisor som ligger inom den postkonventionella nivån är mer trolig att beakta faktorer som är ställt i ett sammanhang utöver beaktningen av etikreglerna i dess resonemang gällande oberoendet.

Individer som är högre upp i moraltrappan anses vara säkrare individer samt ha bättre förståelse för principer inom etiken (Eynon et al, 1997). Dessutom är det mer sannolik att revisorer i den konventionella och postkonventionella nivån uppfyller revisorns krav att inte bryta mot etikkoderna och de principer som finns inom deras revisionsbyrå (Sweeney och Roberts, 1997).

Eftersom syftet med studien är att bidra till ökad förståelse för revisorers yrkesetiska resonemang kan teorin om moralutveckling skapa en utgångspunkt för att förstå anledningen bakom olika agerande samt ge möjlighet att analysera revisorers resonemang för hur de hade agerat vid olika situationer. Som nämnts i avsnittet om yrkesetik är yrkesetik olika tillämpningar av den enskildes moral vid olika konflikter som uppstår i samband med yrkesutövandet, med hjälp av teorins olika nivåer finns därför en möjlighet att förstå anledningar till att en revisor resonerar på ett visst sätt. En tidigare studie som undersökt revisorns omdöme vid etiska dilemman har tidigare använt denna teori, därför anses även denna teori relevant att tillämpa vid denna studie (Sweeney & Roberts, 1997).

3.3 Analysmodellen

Teorikapitlet har omfattat de teorier som anses lämpliga för att bemöta studiens frågeställningar. För att utforska om nivån på revisorns moral kan påverka revisorns resonemang vid yrkesetiska dilemman används Moralutvecklingsterorin och för tolka varför revisorer resonerar på ett visst sätt så används Institutionell teori.

3.3.1 Tillämning av Institutionell teori

Institutionell teori handlar om hur organisationer inom samma bransch har en benägenhet att likna varandra (Deegan & Unerman, 2011). Den institutionella teorin och begreppen inom teorin används i denna studie för att förklara likheterna och skillnaderna för revisorers yrkesetiska resonemang avseende organisationskultur och utbildning inom yrkesetik samt om aspekterna skiljer sig i större respektive mindre revisionsbyråer.

Vid analys av informanternas svar kan en anledning till deras resonemang beror på påverkningsfaktorer från bland annat intressenter enligt *Tvingande isomorfism* (Deegan & Unerman, 2011). Under analysen kommer intressenter i denna studie klassificeras som revisionsklienter samt tillämpas i analysen för att undersöka om revisionsklienter kan påverka revisorers yrkesetiska resonemang.

Mimetisk isomorfim kan tillämpas i studiens analys genom att informanternas resonemang kan tänkas skilja sig på grund av att de vill efterlikna andra organisationer, i detta fall andra revisionsbyråer som av allmänheten anses legitima (Deegan & Unerman, 2011). Exempelvis att en revisor skulle resonera liknande en revisor på en annan byrå som av allmänheten anses legitima, för att på så sätt också anses legitima.

Normativ isomorfism kan tillämpas i analysen då revisorers resonemang kan skiljas åt på grund av formella- och informella gruppnormer; exempelvis revisorers yrkesetiska etikoder och revisionsbyråns organisationskultur (Deegan & Unerman, 2011). Som tidigare nämnt förklarar FAR (2020) att revisorer har gemensamma yrkesetiska regler att förhålla sig till vid sitt arbete, det kan därför antas att revisorers resonemang bör vara liknande på grund av dessa gemensamma gruppnormer. Tidigare studier har även kommit fram till att revisionsbyråns organisationskultur kan påverka revisorns yrkesetiska resonemang (Lord & DeZoort, 2001; Chow, Harrison, McKinnon, & Wu, 2002; Ismail, Ibrahim, & Na, 2014). Med hjälp att *normativ isomorfism* kan vi analysera om organisationskulturen påverkar det etiska resonemanget.

Normativ isomorfism kan även tillämpas i analysen på så sätt att teorin menar att individers arbetssätt kan vara likartade på grund av specificerad utbildning (Deegan & Unerman, 2011). Enligt tidigare studier kan revisorers yrkesetiska resonemang påverkas av individens utbildning inom yrkesetik (Eynon et al, 1997; Warming-Rasmussen och Windsor, 2003), vilket kan analyseras med hjälp av detta steg i Institutionell teori.

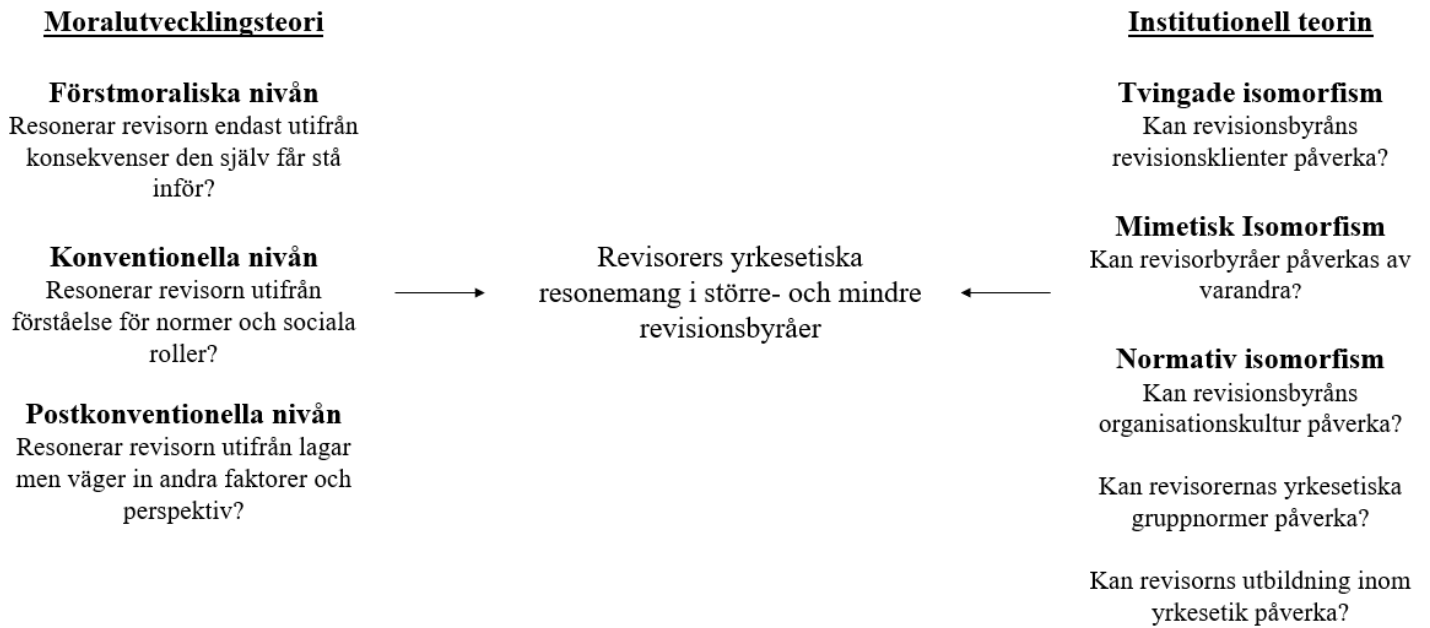
3.3.2 Tillämpning av Kohlbergs moralutvecklingsteori

Revisorns resonemang kan skiljas åt beroende på vilken nivå revisorn befinner sig i sin moraliska utveckling. Genom revisorns resonemang kan därför ett antagande göras angående inom vilken av nivåerna i moralutvecklingsteorin revisorn ingår, skiljer sig resonemangen hamnar de inom olika nivåer vilket kan skapa en möjlighet till förståelse för olika resonemang.

För att revisorn ska anses vara inom första nivån, *förstmoraliska nivån*, resonerar individen utifrån vad som är rätt och fel genom konsekvenserna för handlandet (Brytting, 2005). Erfarenheten hos revisorerna inom den förstmoraliska nivån är mindre än hos de revisorer som är inom de två andra nivåerna. Exempel revisionsassistenter som generellt anses ha mindre erfarenheter än auktoriserade revisorer kan antas resonera på ett sätt där syftet är att bli belönade för sitt arbete.

Personer med längre erfarenhet inom revisionsbranschen kan däremot anses ligga på den andra eller tredje nivån enligt teorin, *konventionella- och postkonventionella nivån*. Vid den konventionella nivån har individen lärt sig ta hänsyn till omgivningen samt förstå normer och sociala roller. Individen strävar efter att göra rätt för sig och leva upp till de som förväntas av en revisor (Brytting, 2005). Har en revisor arbetat inom revisionsbranschen under en längre tid så har den troligtvis mer erfarenheter än en nyanställd som har arbetat inom revisionsbranschen under en kortare tid. Om revisorn resonerar på så sätt att det sträcker sig utanför lag och att andra faktorer vägs in anses de vara inom den tredje nivån, *postkonventionella nivån* (Elm & Weber, 1994). Revisorn anses ha större förståelse för situationen och kan koppla det till vilka hot som kan uppstå.

För att illustrera hur och varför de olika teorierna har valts har en figur konstruerats utifrån studiens frågeställningar. Figurens syfte är att visualisera hur de olika teorierna tillämpas för att förklara revisorns resonemang kring yrkesetiska dilemman och hur de påverkas av de olika aspekterna organisationskultur och utbildning inom yrkesetik.



Figur 1: Teoretisk analysmodell för analys av revisorer yrkesetiska resonemang i större- och mindre revisionsbyråer.

4. Metod

Avsnittet beskriver tillvägagångssättet för att adressera forskningsfrågorna. Inledningsvis beskrivs vilken undersökningsmetod som tillämpats i studien. Därefter beskrivs vilken kvalitativ undersökningsteknik som tillämpats. Slutligen diskuteras uppsatsens kritik.

4.1 Forskningsstrategi

Studiens frågeställningar handlar om hur revisorers yrkesetiska resonemang kan skilja sig mellan större och mindre revisionsbyråer samt om organisationskultur och utbildning inom yrkesetik har en påverkan på resonemanget. Syftet är att skapa en förståelse för hur resonemangen skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer, vilket kommer ske genom att återge detaljerade beskrivningar från deras resonemang. Genom en kvalitativ metod kan vi undersöka hur revisorer tolkar och förstår en specifik situation (Bryman & Bell, 2017). En kvalitativ metod utförd i form av semistrukturerade intervjuer har gett författarna till studien möjligheter till ett mer öppet samtal med informanterna. Enligt Bryman (2017) ger denna metod mer beskrivande data och är därför lämpad till studiens syfte samt frågeställningar på så sätt att informanterna genom en kvalitativ metod kunnat beskriva hur de resonerar kring olika etiska dilemman som kan uppkomma vid revisorers arbete. Lind (2020) menar att fokus inom den kvalitativa forskningsansatsen bör vara på aktörer i deras verkliga arbetsmiljö samt sociala kontext. Detta var betydelsefullt för studien som undersökte ett praktiskt problem kopplat till en social kontext. En kvalitativ metod betonar också närhet till sina intervjuobjekt, detta är positivt då vi tagit del av informanternas verklighet. Den kvalitativa metoden betonar en öppenhet, det vill säga att vi fått den riktiga förståelsen av revisorns oberoende. Studien vill få fram en djupgående analys och få fram nya infallsvinklar gällande ämnet. En kvalitativ metod stämmer överens med vår studie då vi lägger vikt på varje informants subjektiva åsikt (Bryman & Bell, 2017).

4.2 Litteratursökning

Insamling av relevant data är en av de första stegen inom forskning (Bryman & Bell, 2017). Sekundärkällor är information som redan är känd inom området som ska studeras. För att hitta grundläggande information till undersökningen har högskolas bibliotekskatalog och söktjänsten Google utnyttjas. Bibliotekskatalogen används genom att hitta litteratur och artiklar på vetenskaplig grund, samt tillgångar till olika databaser. Google hjälper att hitta lagar, artiklar och undersökningar om problematiken inom revisorns yrkesetik som tidigare har uppstått. De

begrepp som sökts är; 'revisorernas yrkesetiska regler', 'aktiebolagslagen', 'revisionslagen', 'revisorernas lag', 'organisationskultur', 'revisorinspektionen', 'utbildningar inom yrkesetik', 'revisorernas oberoende' och 'skillnad i revisionsbyråernas storlek'.

Sekundärkällor i vår studie har till stor del bestått av studier och publiceringar från andra forskare. Detta medförde att vara kritiska mot tidigare arbeten för att få fram eventuella brister, samt analysera hur arbeten kunde vara väsentliga för denna studie. Utöver detta gav olika sekundärkällor en bra helhetsbild över området som studerats samt byggde upp en grund till arbetet (Halvorsen, 1992).

4.3 Primärdata

Studien vill skapa ytterligare förståelse för hur resonemangen skiljer sig mellan revisorer som arbetar i mindre- och större revisionsbyråer. Genom syftet för undersökningen används primärdata genom semistrukturerade intervjuer med revisorer från mindre- och större revisionsbyråer. Primärdata i denna studie har varit information som erhållits genom vår empiri och inte genom befintlig forskning.

4.3.1 Val av informanter

Studiens problemområde riktar in sig på revisorernas yrkesetiska resonemang i förhållande till revisionsbyråens storlek, organisationskultur och utbildningar inom yrkesetiken. Informanterna är därmed revisorer. Då studien är inriktad på revisionsbyråernas storlek behövde revisorerna vara från både mindre- och större revisionsbyråer. Studiens problemområde och frågeställning har varit i centrum för valet av informanter vilket bidrar till ett målstyrt urval.

Fem semistrukturerade intervjuer har utförts med olika informanter. Begränsningar i form av att intervjuerna genomfördes under revisorernas högsäsong samt den rådande pandemin (Covid-19) begränsade möjligheten att utföra fler intervjuer. Enligt Trost (2010) kan det insamlade materialet bli ohanterligt om det blir för många intervjuer. Fyra till åtta väl utförda intervjuer är att föredra jämfört med ett flera mindre väl utförda intervjuer. Det är dock fortfarande viktigt att känna till att fler intervjuer hade kunnat bidra till ett annat resultat.

Informanterna är revisorer från mindre- och större revisionsbyråer. Informanterna kunde vara Revisionsassistent, Godkänd revisor eller Auktoriserad revisor. Det finns inga krav vilket typ av revisor eftersom vi studerar organisationskultur och utbildning inom yrkesetik där alla revisorer kan resonera gällande dessa frågor.

Informant:	Titel:	År med titel:	År inom revision:	Antal byråer:	Olika Revisionsbyråer:
S1	Revisionsassistent	5	5	4	X
S2	Auktoriserad revisor	2	6	1	X
S3	Revisionsassistent	2	2	1	Y
L1	Revisionsassistent	2	2	1	Z
L2	Auktoriserad revisor	8	13	2	Z

Tabell 1. Sammanställning av presentation över revisorerna. S= stor revisionsbyrå. L=liten revisionsbyrå.

Informanterna bestod av tre Revisionsassistenter och 2 Auktoriserade revisorer, varav tre arbetar på de större revisionsbyråerna (S1, S2 och S3) och två arbetar på en mindre revisionsbyrå (L1 och L2). Rubriken ”Olika revisionsbyråer” förtydligar vilka byråer revisorerna är anställda hos (Tabell 1).

4.3.2 Intervjuer

Första kontakten skedde genom e-post där vi kort presenterade oss, studien och vad vi sökte för typ av informant. Vid bekräftandet från informanterna att de var villiga att delta bokades en tid för intervju på 30-45 minuter, som skedde antingen via telefon eller länk beroende på vad som passade informanten bäst. Vid godkännande från informanten spelades intervjuerna in för att underlätta analysen av materialet. Innan intervjun fick informanten en närmare beskrivning av hur intervjun skulle gå till och vad som förväntas av vardera part.

Intervjun var utformad enligt en semistrukturerad intervju. Detta med anledning av att det finns ett relativt tydligt fokus på vad som önskades belysas. Vid en semistrukturerad intervju finns övergripande frågeställningar utifrån en intervjuguide med möjligheter till avsteg under intervjuns gång (Bryman & Bell, 2013). I syfte att skapa en förståelse för hur resonemang skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer konstruerades en intervjuguide (Bilaga 1). Intervjuguiden startar med en generell bakgrund för att på så vis värma upp informanterna med frågor av allmän karaktär. Frågor valdes för att få reda på hur länge informanten arbetat på revisionsbyrån respektive titel inom revisionen. För att kunna sätta in respondenternas svar i ett

sammanhang är det enligt Bryman och Bell (2013) viktigt att erhålla en bild om informanternas arbetsroll och erfarenhet. Denna information om informanterna presenteras i tabell 1.

Sedan ställdes frågor om aspekter som kan påverka revisorers resonemang. Till sist inriktade sig intervjun på tre fall från Revisorsinspektionen som berör etiska dilemman (Bilaga 1). Revisorsinspektionen är regeringens expertmyndighet och har huvudsakligen ansvar för revisorer och revision. Revisorsinspektionen har även möjlighet att meddela disciplinära åtgärder om en revisor har åsidosatt sina skyldigheter. Revisorsinspektionen kan inleda en utredning för att säkerhetsställa huruvida revisorn har åsidosatt sina skyldigheter. Tidigare utredningar samt bedömningar av Revisorsinspektionen finns publicerade på Revisorsinspektionens hemsida (Revisorsinspektionen, 2020). Fallen från Revisorsinspektionen har valts för att kunna ta del av situationer där etiska dilemman illustreras, samt att ge praktiska exempel på etiska dilemman och skapa en god grund till intervjuerna. Även om det finns många olika typer av etiska dilemman, fokuserar denna studie på tre specifika dilemman för att analysera de tre situationerna djupare. De olika etiska dilemman som inkluderats i denna studie berör revisions oberoende. Fallen är valda dels för att de har stark koppling till två av de grundläggande principerna i Etikoden och dels för att de kan antas vara relativt vanliga dilemman då det fanns ett flertal olika fall kring varje dilemma vid sökning hos Revisorsinspektionen. Enligt ISA bör revisorn använda professionell bedömning (Revisorsinspektionen, 2020). Eftersom revisorer bör använda professionell bedömning kan fall tolkas olika. En annan anledning att fallen är valda är att de kan ge möjlighet till olika resonemang. I vissa fall finns inte alltid ett givet svar på hur en situation ska bedömas vilket öppnar upp för en professionell bedömning som kan se olika ut mellan revisorer. I och med att syftet med uppsatsen är att försöka bidra till ytterligare förståelse kring hur revisorer resonerar är förhoppningen att dessa utvalda fallen ska bidra med en möjlighet för informanterna att föra olika resonemang. Till varje fall fanns följdfrågor för att ge en möjlighet för informanterna att resonera ytterligare eftersom resonemanget är det väsentliga i uppsatsen.

Intervjuguiden skickades ut till informanterna i förväg för att effektivisera intervjun. Revisorerna hade möjlighet att läsa igenom fallen i förväg för att intervjutiden skulle kunna bestå av att besvara frågorna istället för att läsa igenom fallen. Vilket hade en positiv effekt då informanterna var förberedda på vilka frågor som ställdes samt vad fallen som intervjuguiden innehöll handlade om.

4.4 Analysmetod

Tillvägagångssättet för att analysera informationen från informanterna bestod av flera moment. Efter intervjun skedde en övergripande diskussion författarna emellan om det var något specifikt någon av oss reagerade på, exempelvis om de lagar och hot informanterna resonerade kring. Direkt efter detta transkriberades intervjun, vilket är det första steget i analysen då tal blir till text (Alvehus, 2019). Svaren skickades sedan till informatörerna för att säkerställa att det som antecknas stämmer med vad de har sagt. Det transkriberade materialet är det som ligger till grund för studiens empiri som sedan har analyserats. Utgångspunkten är att ta reda på hur revisorerna ser på de yrkesetiska situationerna och göra en bedömning av deras resonemang.

4.5 Källkritik och metodkritik

Urvalet av fakta har granskats och författarna har varit ifrågasättande om källans tillförlighet och sannolikhet. Informationskällorna granskades för att göra en värdering om trovärdigheten, informationskvalitet och relevans. Frågor som ställts under arbetet är: Hur pålitlig är informationen och vem kan vi lita på? (Allern, 2019). Digitala källor är även något som har ökat under den senaste tiden, risken med att använda digitala källor är dock stor. Mycket av den informationen som finns är svår att identifiera om den stämmer (Leth & Thurén, 2000). För att undvika denna problematik samt säkerhetsställa att informationskällornas trovärdighet och kvalitet har studien utgått från tryckt litteratur och godkända artiklar.

Bryman och Bell (2013) beskriver att en semistrukturerad intervju kan kritiserats för att vara subjektiv, det vill säga att undersökningen har en tendens att bygga på intervjuarens egna uppfattningar och tolkningar. Det har samlats in ett brett underlag från intervjuerna för att inte bygga empirin på egna tolkningar, utan för att erhålla trovärdigt material. För att förutfattade meningar och egna tolkningar inte ska ha uppstått under studien har det insamlade materialet ständigt kritiserats och vi har ifrågasatt oss själva vid sammanställningen av materialet. För att kunna samla in den information studien efterfrågar har en tydlig och välstrukturerad intervjuguide skapats (Bilaga 1). Vi är även medvetna om att en kvalitativ undersökning endast ger en begränsad bild av verkligheten. Detta medför att vi inte har kunnat dra några generella slutsatser, det anses därför viktigt att vara medveten om att studiens resultat enbart grundar sig på studiens informanter och deras specifika resonemang och svar på intervjuerna.

En nackdel med användningen av den kvalitativa metoden är att det kan vara tid- och resurskrävande. Vid en kvalitativ studie kan intervjuareffekten förekomma vilket vi är medvetna om. Intervjuareffekten innebär att vi genom våra frågor kan påverka resultatet och

att det inte blir informanternas verklighet (Justesen, 2011). För att motverka intervjuareffekten har vi konstruerat öppna intervjufrågor och på ett medvetet sätt undvikit att ställa ledande frågor som kunnat påverka informanternas svar.

Eftersom intervjuerna genomförts under en rådande pandemi har samtliga intervjuer genomförts via videosamtal samt telefonsamtal. Fyra av fem intervjuer skedde via videosamtal vilket skiljde sig från telefonintervjun på så sätt att vi fick möjligheten att se informantens kroppsspråk vilket kan bidra till förståelse för informantens resonemang samt svar på intervjufrågorna. Enligt Bryman & Bell (2013) finns det dock nackdelar med både online-intervjuer och telefonintervjuer. Dels genom att det blir enklare för informanten att avsluta en intervju vid jämförelse om den utfördes fysiskt med informanten, men också genom att det kan förekomma tekniska problem vilket kan medföra att intervjun uteblir eller inte erhåller samma kvalitet. Under intervjuerna upplevde vi inte att dessa nackdelar påverkade kvaliteten eller att en intervju uteblev, dock har vi vid ett tillfälle haft tekniska problem med ett videosamtal vilket resulterade i att intervjun skedde via telefon.

Studiens val av informanter kan även kritiserars, dels genom att informanterna erhåller olika nivåer av erfarenhet inom revision men även för att två av informanterna arbetat både inom mindre- och större revisionsbyråer. Valet kan kritiserars eftersom revisorer med längre erfarenhet troligtvis erhåller mer kunskap och ansvar inom yrket, vilket kan vara en bidragande faktor till att deras resonemang skiljer sig från andra informanter och inte bero på vilket storlek revisionsbyrån har. Dock har vi försökt inkludera informanter med liknande erfarenheter och ansvarsroller, detta för att bidra till att informanternas resonemang skall enklare kunna jämföras. Olika erfarenhetsnivåer krävdes även för att kunna jämföra om olika grader av utbildning inom yrkesetik kan påverka resonemangen. Valet kan även kritiserars eftersom två av informanterna arbetat inom både mindre och större revisionsbyråer eftersom att deras resonemang kan ha påverkats av tidigare arbetsplatser det vill säga flera organisationskulturer och interna utbildningar. Dock har dessa informanter under intervjuerna kunnat förtydligat vilka skillnader de upplevt mellan de olika byråerna, vilket har bidragit till studien på så sätt att vi fått större förståelse och information gällande de skillnaderna som finns mellan mindre- och större revisionsbyråer.

4.5.1 Trovärdighet

För kvalitativa studier är trovärdighet och äkthet två viktiga kriterier för att få högre kvalitet på undersökningen (Bryman & Bell, 2013). Trovärdighet består av fyra aspekter: *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *konfirmering*.

Tillförlitlighet refererar till att informationen är korrekt och utan förvrängningar. För att säkerställa att vi uppfattat informanterna på rätt sätt har vi sammanställt intervjuerna och bifoga detta till informanten. Bryman och Bell (2013) redogör för att detta kallas för respondentvalidering. På så sätt kan vi få en bekräftelse från informanten att vi uppfattat dem på ett korrekt sätt vilket bidrar till studiens tillförlitlighet.

Överförbarhet avser det som i kvantitativa studier kallas för extern validitet och i vilken utsträckning studiens resultat kan generaliseras (Bryman & Bell, 2013). Vi använder oss utav ett fåtal intervjuer där informationen speglar specifikt informantens resonemang och har därmed inte kunnat generalisera vårt resultat att gälla för alla revisorer. Studien har därför istället redogjort för tydliga beskrivningar vilket bidrar till förståelse och inte till att förklara vad som gäller i en population.

Vad gäller den tredje aspekten, *pålitlighet*, menas att vi som författare på ett fullständigt sätt redogjort för alla faser i vår forskningsprocess. Det innebär att allt från formulering av forskningsfrågor, val av informanter och intervjuutskrifter finns inkluderat (Bryman & Bell, 2013).

Konfirmering handlar om att arbeta i god tro (Bryman & Bell, 2013). Vi har varit noggranna med att lägga våra personliga värderingar åt sidan och gått in med ett öppet sinne. För att kunna styrka och konfirmera vad informanterna har gett för information så spelade vi in alla intervjuer. Vidare har vi transkriberat intervjuerna ordagrant för att få med helheten från intervjutillfällena.

5. Empiri

I empirikapitlet presenteras informanterna som deltagit i studien sedan redogörs informanternas resonemang som framkommit under intervjuerna. Kapitlet är strukturerat efter de aktuella fallen som legat till grund. Följande presenteras informanternas svar gällande de aspekter studien valt att fokusera på, dvs revisionsbyråns organisationskultur samt utbildning inom yrkesetik.

5.1 Presentation av informanter

5.1.1 Revisor S1

Revisor S1 arbetar som Revisionsassistent och började sin karriär inom revision hösten 2016. Under denna tid har revisorn arbetat på fyra olika revisionsbyråer runt om i Sverige; både revisionsbyråer som ingår i Big Four och mindre byråer. Idag arbetar informanten på en av de större revisionsbyråerna.

5.1.2 Revisor S2

Revisor S2 är Auktoriserad revisor sedan 2019 och började sin karriär inom revision år 2015. Under denna tid har revisorn arbetat på samma revisionsbyrå som ingår i Big Four.

5.1.3 Revisor S3

Revisor S3 arbetar som Revisorsassistent och började sin karriär inom revision år 2019. Under denna tid har revisorn jobbat på samma revisionsbyrå som ingår i Big Four.

5.1.4 Revisor L1

Revisor L1 arbetar som Revisorsassistent och började sin karriär inom revision år 2019. Under denna tid har revisorn arbetat på en mindre revisionsbyrå med 50% redovisning och 50 % med revision.

5.1.5 Revisor L2

Revisor L2 är Auktoriserad revisor sedan 2013 och började sin karriär inom revision år 2007. Under denna tid har revisorn arbetat på två olika revisionsbyråer; tidigare på en av de större byråerna men idag på en av de mindre revisionsbyråerna.

5.2 Fall 1 – Bostadsrättsföreningen

Det första fallet som presenterades under intervjuerna handlar om en revisor för en bostadsrättsförening var av revisorns dotter förvärvar en bostadsrätt i samma bostadsrättsförening. Dotterns andelsvärde understiger en procent, hon är inte aktiv i föreningen och kommer inte bli medlem i styrelsen (Bilaga 1).

Under intervjun fick informanten ge resonemang kring om revisorn kunde fortsätta som revisor för uppdraget samt ange vilka aspekter som kan påverka det yrkesetiska resonemanget.

Samtliga av informanterna resonerar på liknande sätt; att dotterns medlemskap i bostadsrättsföreningen bidrar till att revisorns oberoende ifrågasätts. S2, L1 och L2 nämner egenintressehotet som problematiskt eftersom dottern tillhör revisorns närstående. Men majoriteten av informanterna S2, S1, L1 och L2 menar att eftersom dotter inte är medlem i styrelsen och äger en så pass liten andel kan hon inte påverka ekonomin och revisorn kan då fortsätta med uppdraget. Om dottern däremot hade varit medlem i styrelsen anser informanterna att revisorn inte hade kunnat fortsätta med uppdraget.

“Om dottern inte är med och tar beslut eller inte med i styrelsen så borde det vara okej att vara kvar som revisor. I detta fall hamnar man lite som revisor i en gråzon, finns det ett eget intresse i det här som är för stor kan man absolut inte vara revisor i detta fall.” (S2)

“Jag skulle bedöma detta som okej med tanke på att hans dotter är medlem i föreningen och dottern har köpt lägenheten. Hon är inte medlem i styrelsen och kommer inte ha någon påverkan mer än att hon köpt en lägenhet. Hon har ingen påverkan på ekonomin.” (S3)

“Det som påverkar är att det handlar om familj och närstående. Fast jag skulle säga att man kan godta uppdraget eftersom hon inte kommer vara med i styrelsen eller aktiv i föreningen.” (L1)

“Hade hon suttit med i styrelsen hade man inte kunnat vara kvar. Men att hon inte är aktiv och äger så pass liten andel, då skulle man kunna vara kvar som revisor.” (L2)

En av informanterna resonerade annorlunda från de andra. S1 menar att dotterns medlemskap kan påverka revisorn genom att få föreningen att “se bättre ut” då dottern eventuell ska sälja

lägenheten. Till skillnad från de andra informanterna anser S1 att revisorn skulle kunna påverka styrelsen till fördel för dottern och bör därför inte kvarstå som revisor vid detta fall.

“Revisorn skulle kunna göra så föreningen visar bra siffror (ränta med banken, skulder osv) så när dottern ska sälja sin lägenhet så kan hon visa upp vilken bra förening hon har. Det kan bli väldigt problematiskt”. (S1)

5.3 Fall 2 – Evenemanget

Det andra fallet som presenterades under intervjuerna handlar om en revisionsbyrå som blir inbjuden av sin klient att medverka i ett evenemang som revisionsklienten anordnar. Revisionsbyrån betalar 750 tkr för deltagandet, som motprestation kommer revisionsbyrån att erhålla annonsutrymme och exponering i samband med marknadsföringen av evenemanget. Syftet med revisionsbyråns deltagande är inte att gynna revisionsklienten utan att visa på intresse och engagemang i frågor som rör digitalisering och entreprenörskap (Bilaga 1).

L1 och S3 lägger störst vikt vid summan som revisionsbyrån betalar för att få vara med på evenemanget. L1 menar att revisorn inte kan vara med på evenemanget då det hotar revisorns oberoende genom att beloppet som revisionsbyrån betalar för att delta i evenemanget är så pass högt samt att revisorn får en motprestation.

“Revisorn hamnar i oberoendehotet eftersom beloppet är så högt och man ska göra en motprestation och att revisionsbyrån ska få marknadsplats.” (L1)

Även S3 menar att betalningen utgör ett hinder för revisorns oberoende, då S3 anser att betalningen bidrar till sponsring av revisionsklientens verksamhet samt att revisionsbyrån tjänar på det.

“Oavsett om de tycker att det är ett oväsentligt belopp så har de fortfarande gått in med pengar. Byrån sponsrar evenemanget därför säger jag att de inte kan vara med i evenemanget. Revisionsbyrån tjänar på det.” (S3)

Även L2 resonerar kring beloppet som revisionsbyrån betalar för att delta. Hen nämner att det är acceptabelt för en revisor att utnyttja revisionsklientens tjänster men att beloppet då skall

vara marknadsmässigt. L2 anser att revisorns arvode i förhållande till beloppet revisionsbyrån betalar kan vara en faktor som påverkar. Är betalningen för högt i förhållande till revisorns arvode skulle fallet få en annan utgångspunkt. L2 menar att den kritiska punkten ligger på revisionsbyråns synbara oberoende och att de måste kunna konstatera att de är oberoende och självständiga.

“Man kan ju fortfarande vara revisor i ett bolag och nyttja bolagets tjänster. Men är det så att man får ett arvode på 2 miljoner då ligger 750 tkr på ett marknadsmässigt pris. Skulle det istället vara så att vi har ett arvode på 1 miljon då får det en helt annan utgång. Den kritiska punkten ligger på det synbara (yttre) oberoendet. Hur kan man bedöma att man är oberoende och självständiga.” (L2)

S1 menar att revisionsklientens storlek har betydelse, hen resonerar att omständigheterna inte påverkar revisorns oberoende men eftersom det gäller ett större bolag kan det vara gränsfall att det skulle vara acceptabelt då reglerna bli känsligare och striktare. Men eftersom revisionsbyrån betalar för deltagandet och inte erhåller någon betald ersättning för deltagandet anser S1 att revisionsbyrån kan kvarstå i uppdraget, om de deltar i evenemanget.

“Detta gäller ett stort bolag, vilket gör att reglerna kan vara “känsligare”. Att visa intresse stör inte men betalningen och att det är ett större bolag kan vara på gränsen. Men i slutändan så betalar de för att delta och får ej betalt så jag tror att det kan vara så att det är okej.” (S1)

S2 menar att revisionsbyråns egenintressehot påverkar då revisionsbyrån får sponsring och marknadsföring i utbyte mot deltagandet. Oberoendet hade ifrågasatts väldigt mycket och framförallt utifrån en tredjeparts perspektiv. S2 hade därför absolut inte medverkat på evenemanget.

“Revisorn får i utbyte sponsring och marknadsföring vilket gör att oberoende hade starkt ifrågasättas. Egenintresset påverkar då revisorn får ut något av det själv. Men främst utifrån ett tredje mans perspektiv är det ju en oberoende fråga. Det blir för stor oberoende fråga och det är inte alls bra.” (S2)

5.4 Fall 3 – Skattekonsulten

Den tredje och sista fallet som presenterades under intervjuerna handlar om en revisor och en skattekonsult som är anställda på samma revisionsbyrå varav skattekonsulten äger hälften av aktierna i revisorns revisionsklient. Fallet innehåller omständigheter om hur situationen ser ut mellan revisorn och skattekonsulten. Exempelvis att skattejuristen tillhör en annan administrativ avdelning (Bilaga 1).

S1 menar att det föreligger ett vänskapshot och att revisorn inte får godta uppdraget då skattekonsulten och revisorn kan ha en relation och på så sätt påverka granskningen. Även om skattekonsulten inte är med i styrelsen har han ändå ett vinstintresse. Det kan vara svårt att motivera om de är vänner eller ej, därför anser S1 att denna situation utgör ett hot för revisorns oberoende.

“Finns en vänskaplig kontakt så får man inte vara revisor för det bolaget. I detta fall blir det vänskapshot. Sen jobbar de på samma firma också, även om de inte är på samma avdelning, så träffas de mycket och umgås. Svårt att avgöra hur bra vänner de är, men jag misstänker att de är bra vänner och känner varandra väl. Det är därför inte okej.” (S1)

S2 resonerar på liknande sätt att vänskapshotet blir för stort då skattekonsulten äger mycket aktier i revisorns revisionsklient samt att de arbetar på samma byrå. Även S2 menar att det blir svårt att motivera att de inte skulle ha en vänskap eller en relation på något sätt.

“Anledningen är framför allt vänskaps hotet. Då kollegorna kan vara vänner. Om någon skulle fråga skulle det vara svårt att motivera varför vi inte är så nära kompisar. Hoten beror ju på oberoende frågan, vänskaps hotet är för stor i det här fallet och skulle rubba vårt oberoende därför kan revisorn inte va revisor för det här bolaget.” (S2)

S3 menar att eftersom skattekonsulten inte ingår i revisionsteamet bör det vara acceptabelt för revisorn att fortsätta vara revisor för uppdraget. Dock menar S3 att om det framkommer att revisorn och skattekonsulten har en nära relation hade det kunnat hotat oberoendet.

“I detta fall hade jag sagt att det var okej att fortsätta vara revisor för holdingbolaget. Med tanke på att juristen inte är med i revisionsteamet etc. Om man skulle få veta att

revisorn och juristen är goda vänner inom jobbet hade det blivit mer relaterat och på så vis vet de ju mer om själva Det kan då förekomma att det blir rådgivning fast inte på pappret. Och då blir det fel i oberoendet.” (S3)

L1 menar att revisorn kan godta uppdraget om det föreligger starka avgränsningar mellan revisorn och skattekonsulten, det vill säga att skattekonsulten inte på något sätt ska kunna påverka revisorns granskning. L1 menar även att tystnadsplikten då blir väldigt viktig med samma anledning att skattekonsulten inte ska kunna påverka revisorn. L1 nämner även att revisionsbyrån hen arbetar på har avdelningar inom både revision och redovisning, det blir därför väldigt viktigt med tystnadsplikten samt att det måste finnas tydliga avgränsningar för att detta skall fungera och att oberoendet inte ska hotas vid liknande situationer.

“Men jag själv jobbar på en liten byrå där vi både har revision och redovisning, samt lön. Vi tänker mycket på hur vi pratar mellan varandra (tystnadsplikten) och det ska vara en tydlig avgränsning. I bolaget blir tystnadsplikten viktigt och det måste finnas tydliga avgränsningar för att fungera. I detta fall verkar det finnas starka avgränsningar mellan revisorn och skattekonsulten, därför skulle de klara av att ha de på samma byrå och revisorn kan fortsätta vara revisor för bolaget.” (L1)

L2 resonerar på liknande sätt att revisorn kan godta uppdraget då skattekonsulten inte är med i styrelsen och att det på så sätt finns klara avgränsningar.

“Eftersom skattekonsulten inte är verksam i styrelsen, företagsledningen eller beslutsfattningen så kan han inte påverka ekonomin och då kan revisorn fortsätta vara revisor för bolaget.” (L2)

5.5 Utbildning inom yrkesetik

S1 som arbetat inom både större och mindre revisionsbyråer förklarar att alla revisorer utför obligatoriska utbildningar, särskilt i början när revisorn är ny i branschen, där bland annat yrkesetik ingår. Men att de större revisionsbyråerna även erbjuder interna utbildningar inom yrkesetik, både obligatoriska och frivilliga. Inom de mindre byråerna är utbildningarna mer ett eget ansvar och de får vända sig till FAR:s utbildningar.

“När man börjar med revision så är det obligatoriska utbildningar som man ska gå, gällande allt inom revision, ex skatt och moms, etik. Men senare kan man välja lite själv vad man vill gå för utbildningar. På de större revisionsbyråerna finns det interna utbildningar som alltid finns uppladdade som man kan göra då det finns tid över och ta vilken man känner för.” (S1)

S2 förklarar även att det i början av revisionsbranschen finns tydliga krav vilka utbildningar revisorn skall utföra, där utbildning inom yrkesetik ingår, men att utbildningarna efter en tid är anpassade efter det område och inriktning revisorn har, exempelvis vilka bolag revisorn arbetar med. Som auktoriserad är det obligatoriskt att utföra ett visst antal timmar utbildning varje år, inom dessa obligatoriska utbildningar ingår utbildningar inom yrkesetiken.

“De första åren finns tydliga krav vilka utbildningar man ska gå. Sen efter en tid är utbildningarna mer anpassat efter det område man utbildar sig inom och vilken inriktning du har som revisor och vilka bolag man arbetar med. Mer individuellt. Inom dessa utbildningar ingår det även etiska regler, det ska va med.” (S2)

Revisor S3 förklarar att hen genomför obligatoriska utbildningar inom yrkesetiken varje år på cirka 2-3 timmar. Där revisorn ställs inför olika case och konsekvenser för hur de bör agera eller inte.

“Varje år går man igenom en obligatorisk utbildning på cirka 2-3 h gällande yrkesetiken. Där man tar upp flera olika case som bidrar till olika konsekvenser och hur det är okej att agera eller inte.” (S3)

Även L1 förklarar att; som ny i branschen genomförs obligatoriska utbildningar men att hen utöver dessa inte blir erbjuden att utföra utbildningar inom yrkesetik.

“Jag har ej fått några utbildningar från jobbet just nu, med direkt fokus på yrkesetiken. Man kan önska vilka utbildningar man kan gå. Sen går man revisions 1, 2 etc. som alla ska gå som nyanställda.” (L2)

L2 förklara att som auktoriserad revisor utförs ett visst antal timmar utbildning varje år för att inte tappa kunskapen, där utbildningar inom yrkesetiken ingår. I de större revisionsbyråerna

erbjuds alla revisorer obligatoriska utbildningar inom yrkesetik, oavsett om revisorn är assistent eller auktoriserad. På det mindre byråerna finns inte samma tillgång till interna processer och de får istället använda sig utav FAR. På en mindre byrå är de väldigt noggranna med att det ska hanteras på rätt sätt. Även om inte programmen finns i mindre bolag så finns det en förväntan och kultur som främjar att revisorn ska agera rätt vid etiska dilemman.

5.6 Organisationskultur

S1 menar att arbetssättet inom yrkesetiken påverkas till viss del av vilken revisionsbyrå revisorn arbetar på; framförallt inom Big Four eftersom de har interna processer, mallar och liknande. De yrkesetiska reglerna skall alla revisorer följa men att de större revisionsbyråerna erhåller extra regler eftersom de behöver vara extra försiktiga.

“Det påverkas en del av den revisionsbyrå man jobbar på. Dels på Big Four har mycket interna processer, mallar och liknande. ISA ska alla följa men de större bolagen har lite extra regler för att de vill vara extra försiktiga” (S1)

S1 förklarar även att de mindre revisionsbyråerna oftast erhåller mindre revisionsklienter med färre intressenter och att det därför inte finns någon större spridning kring vilka som läser årsredovisningen. Vid jämförelse med Big Four som erhåller större revisionsklienter finns det flera incitament för revisorn att göra fel. S1 menar att i de mindre revisionsbyråerna känner oftast alla varandra på något sätt och att exempelvis revisorns vänskapshot inte blir lika “noggrant”, men att de då är extra försiktiga gällande revisorns närstående relationer.

“Mindre revisionsbyråer har oftast mindre kunder som kanske har bara har banken som intressent. De finns ingen stort utspridning av vilka som läser årsredovisningen, utan de driver på som de gjort i alla år. Jämfört med Big Four som har större kunder där det finns incitament till att göra fel och i de mindre bolagen då så känner alla varandra på något sätt och det blir inte lika “noga” med exempelvis vänskapshot. Hårdare med närstående relation så är man extra försiktig om att inte vara revisor i vissa fall.” (S1)

På ett likartat sätt menar S2 att arbetssättet inom yrkesetiken påverkas av den revisionsbyrå revisorn arbetar på samt att även andras åsikter kan påverka. S2 förklarar att revisionsbyråer inom Big Four arbetar väldigt aktivt med frågor gällande yrkesetiken, genom att de erhåller specifika avdelningar för etik, moral och oberoende frågor. De större revisionsbyråerna är därför väldigt uppdaterade och har en stor kunskap inom området. S2 menar att de mindre revisionsbyråerna kanske inte har samma möjlighet att vara lika uppdaterade inom området eftersom de inte har enskilda avdelningar som arbetar med specifika frågor, men att de absolut följer regleringen.

“Jag tror det beror på vilken byrå man jobbar på. De stora Big Four. Jobbar ju väldigt aktivt med detta. Det finns ju avdelningar för det här med etik och moral och oberoende frågor. Det finns indikerande personer som jobbar med detta självständigt. De större byråerna är väldigt uppdaterade och har väldigt stor kunskap om det här. En mindre revisionsbyrå kanske inte har lika lätt att hålla sig uppdaterad. Men att de absolut följer reglerna. Men jag tror att det spelar roll vilken byrå man arbetar på hur stor vikt som läggs vid det, generellt läggs det väldigt mycket fokus på detta inom Big Four. Beror på byrån, stora jobbar mer aktivt, finns avdelningar, större är väldigt uppdaterade, och har mer kunskap” (S2)

S3 anser att arbetssättet inom yrkesetiken troligtvis påverkas beroende på vilken revisionsbyrå revisorn arbetar på. Arbetar revisorn på en av de större byråerna så arbetar revisorn oftast med större revisionsklienter samt striktare regler eftersom regler från exempelvis USA och England då blir tillämpliga, vilket påverkar att revisorn har ett annat tillvägagångssätt till skillnad från de mindre revisionsbyråerna. S3 beskriver att det exempelvis är väldigt noggrant att kolla upp vilka bolag revisorn äger aktier i, samt och att det finns personer inom revisionsbyrån som granskar detta dygnet runt.

“Jag tror att det är mer på bolagsnivå. När man jobbar på ett av de större bolagen i världen så följer man mer strikta regler, reglerna kommer från USA och England, och då har man ett angreppssätt som man tex inte har i de mindre revisionsbyråerna. Där går man inte in exakt på vart man har aktier, hos oss finns det personer som granskar detta dygnet runt om det är okej eller inte. Tanken hos alla bolag är samma, men det olika bolagen jobbar olika med det.” (S3)

L1 anser att arbetssättet inom yrkesetiken påverkas av arbetsplatsen, men att revisorn blir mindre påverkad ju mer erfaren hen är. Framförallt som ny nämner L1 att hen lyssnar mycket på sin arbetsplats gällande hur hen skall agera vid olika situationer, då det är den information hen främst får.

“Jag tror att det mest kommer från arbetsplatsen. När man är ny så lyssnar man mycket på sin arbetsplats. Det arbetsplatsen berättar är den informationen som man själv får, så på det sättet så påverkar det mycket. Speciellt när man är ny och jag tror det blir mindre och mindre ju mer erfaren man är. Men jag skulle säga att jag påverkas väldigt mycket hur man ska agera i de olika situationer” (L1)

L2 menar att revisionsbyrån sätter tonen för vad revisorn godkänner eller inte, men att det ligger ett stort ansvar hos den enskilda individen att upptäcka om något kan påverka yrkesetiken vid ett fall. L2 förklarar även att de större revisionsbyråerna erhåller specifika avdelningar som arbetar med revisorns oberoende frågor, vilka revisorn kan rådfråga vid etiska dilemman. Det finns därför mycket kompetens inom de större byråerna, jämfört med de mindre som får ta hjälp av externa parter. Men att den mindre byrån L2 arbetar på nu är väldigt pålästa gällande yrkesetiken, skillnaden är att de får kontakt FAR om det skulle uppstå en situation för att få vägledning att göra rätt bedömning.

“Jag tror absolut att byrån kan sätta tonen för vad man godkänner och inte godkänner. Men jag tror också att det ligger stort ansvar hos individen. Dels att haka till på om det är något som kan påverka etiken i ett fall. Men jag skulle säga generellt att grunden är själva tonen i byrån. I större finns det speciella avdelningar som man kan kontakta gällande oberoendefrågor. Det finns mycket kompetens inom de större byråerna, jämfört med de mindre som får ta hjälp av externa parter. Men på min byrå nu är alla väldigt pålästa vad det gäller etik. Vi använder även rådgivning från FAR om det skulle uppstå situationer för att göra rätt bedömningar. Skillnaden är väl just graden av formaliserad utbildning.”(L2)

L2 menar även att den främsta skillnaden mellan mindre- och större revisionsbyråer är vilka kunder revisorn arbetar med. När L2 arbetade på en större byrå arbetade hen mycket med noterade bolag, vilket påverkar att regelverket ofta är annorlunda då klienten kunde vara en koncern utomlands. Grunden är att alla revisorer skall följa de yrkesetiska etikkoderna men att

arbetet är mer strukturerat på de större byråerna eftersom de arbetar med noterade bolag, vilket även påverkar att yrkesetiken blir viktigare.

”Den främsta skillnaden handlar om vad man arbetar med för kunder. Tidigare då jag arbetade på en större byrå arbetade jag mycket med noterade bolag. Regelverket är ofta annorlunda för att man kanske har en koncernrevisor utomlands som också ställer hårda krav kring etik. Grunden är att man följer alla etikkoder, allmänna råden och uttalandena finns hos alla revisionsbyråer, stora som små. Men att det är ett mer strukturerat arbete kring det på de större byråerna. Det krävs att det är mer strukturerat på de större då dessa arbetar mer med noterade bolag. Det är alltid viktig med yrkesetik och oberoende men ännu mer vid hanterandet av noterade bolag.” (L2)

5.7 Sammanfattning empiri

Vid fall 1 resonerade informanterna generellt på ett likartat sätt; revisorn kan kvarstå som revisor för uppdraget eftersom dottern till vederbörande inte är medlem i styrelsen. Dock resonerade en av informanterna annorlunda från de andra då hen ansåg att revisorn kan påverka styrelsen till fördel för dottern.

Vid fall 2 var resonemangen annorlunda mellan informanterna. Samtliga informanter ansåg att situationen kan hota revisorns oberoende men resonerar annorlunda kring vad som påverkar deras resonemang. Aspekterna informanterna resonerade kring var beloppet revisionsbyrån betalar för deltagandet av evenemanget, revisorns motprestation, revisorns egenintressehot samt revisorns yttre oberoende.

Vid fall 3 resonerade informanterna annorlunda kring revisorns vänskapshot och revisorns tystnadsplikt. Informanter från de större revisionsbyråerna ansåg att vänskapshotet mellan revisorn och skattekonsulten kan utgöra ett för stort hot mot revisorns oberoende. Informanterna från den mindre revisionsbyrån resonerade att revisorn kunde fortsätta med uppdraget eftersom det finns en tydlig avgränsning mellan revisorn och skattekonsulten, men att revisorns tystnadsplikt då blir viktig.

Utbildning inom yrkesetik ingår i revisorers obligatoriska utbildningar, därav utförs utbildningar inom yrkesetik av alla revisorer. Skillnaden mellan de mindre- och större

revisionsbyråerna enligt informanterna är att de större även erbjuder interna utbildningar inom yrkesetiken, både obligatoriska och interna.

Samtliga av informanterna anser att revisionsbyråns organisationskultur har en påverkan på revisorns yrkesetiska resonemang. Den främsta skillnaden mellan mindre- och större revisionsbyråer nämner informanterna är att de större byråerna oftast erhåller större revisionsklienter vilket påverkar både arbetssättet samt regleringen inom yrkesetik, dels genom att reglerna blir striktare men även genom att utländska etikregler blir tillämpliga då klienterna ofta är noterade bolag. En annan skillnad informanterna nämner är att de större revisionsbyråerna erhåller interna processer samt avdelningar som arbetar med revisorns oberoende frågor samt yrkesetiska dilemman. Inom de mindre revisionsbyråerna är det mer revisorns eget ansvar att hålla sig uppdaterad inom yrkesetiken samt att de får vända sig till externa parter som FAR för rådgivning kring etiska dilemman.

6. Analys

I detta kapitel analyseras det empiriska materialet utifrån studiens referensram och analysmodell. Strukturen är uppbyggd på samma sätt som empirin och utgår från begreppen i studiens analysmodell. Analysen ligger sedan till grund för studiens slutsatser.

För att tolka empirin kommer Institutionell teori och Kohlbergs moralutvecklingsteori att ligga till grund. Teorierna används för att göra möjliga tolkningar av informanternas resonemang.

6.1 Analys Fall 1 – Bostadsrättsföreningen

Samtliga informanter resonerade att situationen kan hota revisorns oberoende genom revisorns *egenintressehot*. Revisorns egenintressehot återfinns i revisorns analysmodell och har tidigare beskrivits i studiens referensram. Hotet innebär att revisorns omdöme kan påverkas av ett intresse på ett otillbörligt sätt (IESBA:s etikkod, p. 120.6). I detta fall genom att revisorns dotter äger en bostadsrätt i den bostadsrättsförening som är revisorns revisionsklient. Dock resonerar fyra av fem informanter att revisorn ändå kan fortsätta med uppdraget eftersom dottern till revisorn inte är medlem i styrelsen och kan på så sätt inte påverka föreningens ekonomin.

Samtliga revisorer har varierande erfarenheter inom revisionsbranschen. En anledning till att revisorerna resonerat liknande kan därför tolkas genom *normativ isomorfism*. Enligt detta steg i Institutionell teori grundar sig resonemanget på att individer i organisationer inom samma bransch agerar på ett visst sätt på grund av trycket från gruppnormer (Deegan & Unerman, 2011). Det kan därför antas att svaren från samtliga informanter är likartade på grund av att revisionsyrket styrs av gemensamma gruppnormer, vilka i revisionsbranschen kan antas vara de yrkesetiska normer och principer som revisorer har att förhålla sig till, bland annat etikkoden som beskrivs i referensramen.

Informanternas svar kan även analyseras med hjälp av *Kohlbergs moralutvecklingsteori*. Informanternas svar kan möjligtvis skilja sig åt beroende på vilken nivå de befinner sig i sin moralutveckling.

Informant S1 resonerade annorlunda från de andra informanterna. Hen menar att revisorn skulle kunna påverka styrelsen till fördel för dotter och att revisorn därför inte bör kvarstå som revisor för detta uppdrag, då det hotar revisorns oberoende.

En anledning till att informant S1 resonerade annorlunda från de andra informanterna kan möjligtvis bero på att hen befinner sig på en annan nivå i sin moralutveckling. Enligt den *principiella moraliska nivån* i moralutvecklingsteori resonerar individen utanför lagar samt väger in andra perspektiv och faktorer (Elm & Weber, 1994). Det kan antas att S1 resonerar utanför lagar eftersom det tidigare konstaterades att resterande informanter resonerade likartat på grund av de yrkesetiska reglerna. S1 väger även in andra faktorer eftersom hen anser att revisorn kan påverka styrelsen till fördel för dottern. Det kan därför antas att S1 resonerat annorlunda på grund av att hen möjligtvis befinner sig på den tredje nivån i sin moralutveckling, den *principiella moraliska nivån*. En annan anledning till att S1 kan befinna sig på denna nivå är att hen arbetat en längre tid inom revisionsbranschen, vilket kan ha påverkat att hen utvecklat en egen åsikt samt principer för sitt handlande (Brytning, 2005).

6.2 Analys Fall 2 – Evenemanget

Samtliga informanter resonerar att situationen kan hota revisionsbyråns oberoende. Dock skiljer sig resonemangen åt mellan informanterna då de resonerar annorlunda kring de aspekter som kan hota revisorns oberoende.

Både L1 och L3 resonerar att beloppet revisionsbyrån betalar för deltagande i evenemanget kan bidra till att revisorns oberoende hotas. Dels genom att revisionsbyrån sponsrar revisionsklienten men även genom att revisionsbyrån erhåller en motprestation i form av annonsering och marknadsföring. Det kan antas att informanterna syftar till att revisorns oberoende hotas genom *egenintressehot* då de anser att revisorn vid detta fall erhåller en motprestation. Som tidigare nämnt innebär *egenintressehot* att revisorns oberoende hotas genom att revisorn har ett ekonomiskt intresse i revisionsklienten (IESBA:s etikkod, p. 120.6). I detta fall genom att revisionsbyrån erhåller annonsering och marknadsföring vid deltagande av evenemanget.

Även S2 nämner revisorns *egenintressehot* som en aspekt som kan hota revisorns oberoende vid detta fall, då revisionsbyrån erhåller sponsring och marknadsföring i utbyte mot deltagandet.

S2 och L2 nämner även att revisionsbyråns *synbara oberoende* ifrågasätt väldigt mycket vid denna situation. Revisorns synbara oberoende regleras i 21 § Revisionslagen och syftar till att revisorn ska uppfattas oberoende av omvärlden genom att utföra alla uppdrag med självständighet och opartiskhet (FAR, 2020). Vid detta fall då revisionsbyrån deltar i revisionsklientens evenemang kan revisorns synbara oberoende hotas genom att det utåt sett kan antas att revisorn sponsrar revisionsklienten samt att revisor bidrar till klientens verksamhet. Vilket enligt informanterna kan hota revisorns oberoende.

Som tidigare nämnt vid fall 1 har revisionsbranschen gemensamma gruppnormer att förhålla sig till vid sitt arbete det vill säga revisionsyrket yrkesetiska regler. Det kan därför även vid detta fall antas att informanterna resonerat på liknande sätt enligt *normativ isomorfism* på grund av att individer inom samma bransch tenderar att resonera likartat på grund av gruppnormer (Deegan & Unerman, 2011).

S1 som resonerar utifrån revisionsklientens storlek menar att revisorns oberoende kan hotas på grund av att revisionsklienten är ett större bolag. Det kan kopplas till *tvingande isomorfism* i Institutionell teorin. *Tvingande isomorfism* syftar till att intressenter påverkar hur organisationen agerar (Deegan & Unerman, 2011). I detta fall menar informanten att intressenten (revisionsklienten) påverkar revisionsbyråns oberoende då reglerna blir känsligare när revisionsklienten är ett större bolag.

Likt fall 1 kan resonemangen mellan informanterna skiljer sig för att de befinner sig på olika nivåer i sin moralutveckling. L2 och S2 hade likartade resonemang gällande att det är det *synbara oberoende* som starkt kan ifrågasättas i denna typ av situation. Dessa två informanter har arbetat inom revisionsbranschen under en längre period. Genom deras resonemang visar de förståelse för vad de yrkesetiska reglerna och vad principerna innebär, även att de diskuterar vilka hot som kan uppstå i situationen. En tänkbar anledning till varför de resonerar liknande är att de troligtvis befinner sig på den tredje nivån i moralutvecklingsteorin, den *postkonventionella nivån*, handlingar görs utifrån individens eget samvete som stämmer överens med universella principer (Brytting, 2005). En annan anledning till att L2 kan antas var på den *postkonventionella nivån* är att hen resonerar kring en faktor som inte någon av informanterna resonerade kring. Hen menar att revisorns arvode i förhållande till det marknadsmässiga beloppet för den aktuella tjänsten kan påverka oberoendet, resonemanget sträcker sig utanför lagar och andra perspektiv och faktorer vägs in (Elm & Weber, 1994).

S3 och L1 resonerade att betalningen kan medföra att oberoendet hotas då de menar att betalningen bidrar till revisionsklientens verksamhet samt att revisionsbyrån erhåller en motprestation. Informanterna resonerar utifrån vad som är rätt eller fel, men anger inte specifikt vilka hot som revisionsbyrån kan ställas inför. Genom deras resonemang kunde ett antagande göras att de syftar till revisorns *egenintressehot*. Det kan därför antas att informanterna förstår revisionsbranschens normer och kan därför antas vara på den andra nivån, *konventionella nivån*, i moralutvecklingsteorin. Enligt denna nivå har individen lärt sig ta hänsyn till omgivningen samt förstå normer och sociala roller (Brytning, 2005). Detta stämmer överens med informanternas resonemang.

6.3 Analys Fall 3 – Skattekonsulten

Vid fall 3 skiljde sig resonemanget åt mellan informanterna på så sätt att de resonerar annorlunda gällande revisorns *vänskapshot* samt revisorns *tystnadsplikt*.

Hoten har tidigare beskrivit i studiens referensram. Med revisorns *vänskapshot* menas att revisorns oberoende kan hotas på så sätt att revisorn påverkas av en nära relation med exempelvis en kund (IESBA:s etikkod, p. 120.6). De informanter som arbetar på en större revisionsbyrå, det vill säga S1, S2 och S3, resonerar att revisorn och skattekonsulten kan ha en relation då de arbetar på samma revisionsbyrå och att revisorns vänskapshot därför blir för stort.

De informanter som arbetar på en mindre revisionsbyrå, L1 och L2 resonerar att revisorn kan kvarstå som revisor i detta fall men att det ska finnas tydliga avgränsningar och att tystnadsplikten följs mellan revisorn och skattekonsulten. Revisorns *tystnadsplikt* har tidigare beskrivits i studiens referensram och innebär att revisorn endast får lämna ut information hen är skyldig och har rätt till att lämna ut. Revisorn får heller inte lämna ut information för tredje mans vinning, vilket kan ske vid sociala sammanhang med exempelvis en nära affärspartner (IESBA, 2020). I denna situation kan det innebära att revisorn inte får lämna ut information till skattekonsulten.

En rimlig anledning till att informanterna resonerat olika vid detta fall kan bero på revisionsbyråns organisationskultur. Det kan antas att revisorer från mindre respektive större

revisionsbyrå resonerar liknande enligt *normativ isomorfism*. Enligt normativ isomorfism kan en individs agerande bero på informella normer, som företagskultur (Deegan & Unerman, 2011).

6.4 Utbildning inom yrkesetik

Under intervjuerna framkommer det att samtliga informanter varje år utför obligatoriska utbildningar där utbildningar inom yrkesetik ingår. Det kan därför antas att de revisor som arbetat en längre tid inom revisionsbranschen troligtvis har utfört flera utbildningar inom yrkesetik. Enligt *normativ isomorfism* kan individernas arbetssätt vara likartat på grund av specificerad utbildning (Deegan & Unerman, 2011). Resonemangen mellan informanterna som arbetat en längre tid respektive de som arbetat en kortare tid kan därför ha skiljts sig på grund av att de dels troligtvis har utfört fler utbildningar inom yrkesetik enligt *normativ isomorfism* men även för att de befinner sig på olika nivåer i sin moralutveckling enligt *moralutvecklingsteori*, vilket även tyder på att revisorns erfarenhet kan ha en påverkan på det yrkesetiska resonemanget.

Enligt tidigare studier påverkar yrkesetiska utbildningar revisorers yrkesetiska resonemang på så sätt att de visar en högre förmåga till ett korrekt resonemang (Eynon et al, 1997; Warming-Rasmussen & Windsor, 2003). Eynon et al (1997) studie påvisade att etikkurser har en positiv förmåga av etiska resonemang, vilket stämmer överens med denna studie då informanter med en högre grad utbildning i större utsträckning kunnat resonera utifrån de yrkesetiska reglerna. På så sätt att de angett vilka specifika hot revisorns ställs inför vid de olika situationerna samt att de resonerat utifrån flera aspekter och principer.

Informanterna nämner även att de större revisionsbyråerna till skillnad från de mindre revisionsbyråerna i större utsträckning erbjuder interna utbildningar inom yrkesetik. Under analys av fallen kan studien inte konstatera att revisorer från mindre- och större revisionsbyråer resonerar olika på grund av att revisorer i större revisionsbyråer utför flera utbildningar. S3 och L1 är revisionsassistenter och har arbetat lika länge inom revisionsbranschen, genom analys av fallen har det även antagits att det befinner sig på samma nivå i moralutvecklingsteorin, *konventionella nivån*. Skillnaden mellan S3 och L1 är att S3 utför fler utbildningar gällande yrkesetiken, dock har studien vid analys av fallen inte kunnat finna några skillnader mellan revisorernas resonemang. Därför kan de inte anses att enbart utbildning inom yrkesetik har en

påverkar på de yrkesetiska resonemangen. Däremot har studien antagit ett samband mellan de revisorer som arbetat under en längre tid inom revisionsbranschen respektive de som arbetat en kortare tid. Eftersom resonemangen skiljde sig mellan informanterna beroende på erfarenhet, vilket kunde analyseras med hjälp av *moralutvecklingsteori*.

6.5 Organisationskultur

Samtliga informanter förklarar att organisationskulturen kan påverka revisorns yrkesetiska resonemang. Eklöv (2019) förklarar att de yrkesetiska kraven gäller både i mindre- och större revisionsbyråer men att kraven blir striktare ju större klienten är. I enlighet med Eklöv (2019) förklarar även studiens informanter att de större revisionsbyråerna oftast erhåller betydligt större revisionsklienter som är noterade, vilket medför att de tillämpningsbara yrkesetiska reglerna är striktare. Detta kan analyseras med hjälp av *tvingande isomorfism* vilket syftar till att organisationer ändrar sitt agerande samt principer på grund av påverkningsfaktorer från bland annat intressenter (Deegan & Unerman, 2011). Revisorer i mindre- och större revisionsbyråer kan därför antas resonera olika vid etiska dilemman eftersom revisionsklienter kan påverka vilken grad de yrkesetiska reglerna skall följas.

Detta syntes möjligtvis vid analys av fall 3 då informanterna resonerade annorlunda kring de hot som revisorn kunde stå inför. Som tidigare nämnt ansåg de informanter från den mindre revisionsbyrån att revisorn kunde kvarstå som revisor trots att revisorns kollega innehar aktier i revisorns revisionsklient. De ansåg att situationen inte hotar revisorns oberoende då revisorn skall förhålla sig till sin tystnadsplikt, till skillnad från de revisorer från de större revisionsbolagen som ansåg att revisorns vänskapshot blir alldeles för stort då kollegorna möjligtvis har en relation. De informanter från den mindre revisionsbyrån förlitar sig på att revisorn inte kommer att bryta sin tystnadsplikt, till skillnad från de andra informanterna som anser att situationen utgör ett för stort hot för revisorns oberoende. Resonemangen överensstämmer med att de yrkesetiska reglerna blir striktare i de större revisionsbyråerna eftersom de arbetar med börsnoterade bolag, vilket kan antas haft en påverkan på revisorernas resonemang vid detta fall. Att de yrkesetiska reglerna är striktare i de större revisionsbyråerna kan även antas påverkas av organisationskulturen i större revisionsbyråer blir striktare, vilket kan kopplas till *normativ isomorfism* då individens resonemang kan påverkas av informella normer som organisationskulturen (Deegan & Unerman, 2011).

Vid analys av fall 2 resonerar även informant S1 utifrån revisionsklientens storlek, då hen menar att revisorns oberoende kan hotas genom att revisionsklienten är ett större bolag eftersom de yrkesetiska reglerna då blir känsligare. Vid detta fall kunde informant S1 resonemang kopplas till *tvingande isomorfism* eftersom hen resonerade utifrån revisionsklienten. Vilket styrker antagandet att revisorer kan resonera annorlunda på grund av revisionsklienten samt att organisationskulturen blir striktare då S1 arbetar inom en större revisionsbyrå, vilket kan ha påverkat att hen resonerat annorlunda från de andra informanterna enligt *normativ isomorfism*.

En tidigare studie som undersökt organisationskultur inom revisionsbranschen påvisar att revisorer som arbetar i ett bolag där etiken värderats högre så kommer också revisorn att värdera yrkesetiken högre (Haron, Ismail, Ibrahim, & Na, 2014). Vid denna studie kan det inte konstateras att yrkesetiken värderas högre i mindre- eller större revisionsbyråer, däremot kan det antas att större revisionsbyråer har ett striktare förhållningssätt gentemot de yrkesetiska reglerna eftersom de erhåller större revisionsklienter. Vilket i denna studie kan antas vara en möjlig anledning till att revisorns yrkesetiska resonemang i mindre- och större revisionsbyråer kan skilja sig åt.

6.6 Sammanfattning analys

Under analysen kunde flera antaganden göras varför resonemangen skiljer sig mellan revisorerna.

En anledning som syntes både vid fall 1 och fall 2 var att de revisorer som antogs vara på en högre nivå i sin moralutveckling även hade arbetat en längre tid inom revisionsbranschen. De informanter som arbetat en längre tid inom revisionsbranschen antogs befinna sig på den *principiella moraliska nivån* samt att de som arbetat under en kortare tid kunde antogs vara på den *konventionella nivån*, vilket tyder på att revisorns erfarenhet har en påverkan på revisorers yrkesetiska resonemang. Tidigare studie visade att revisorns erfarenhet inte hade stor betydelse och att det är företagets inflytande och lagstiftning som minskar de yrkesetiska konflikterna (Espinosa-Pik och Barrainkua, 2016). Dessa resultat stämmer inte överens med denna studie; istället kan denna studie påvisa att de revisorerna med längre erfarenhet har högre förmåga till ett yrkesetiskt resonemang.

Vid analys av revisornas utbildning inom yrkesetik kunde det även antas att de revisorer som arbetat en längre tid även utfört flera utbildningar, vilket tyder på att revisornas utbildningsnivå inom yrkesetik även är en aspekt som påverkar revisornas resonemang som även kunde antas med hjälp av *normativ isomorfism*. Aspekten utbildning inom yrkesetik skiljer sig även mellan de mindre- och större revisionsbyråerna på så sätt att större revisionsbyråerna erbjuder interna utbildningar inom yrkesetiken, både obligatoriska samt frivilliga. Dock kunde studien under analysen inte se ett samband att informanterna resonerar annorlunda på grund av att revisorer i större revisionsbyråer utför flera utbildningar, istället syntes ett samband mellan revisorernas erfarenhet. Revisorer med längre erfarenhet kan dock antas ha utfört flera utbildningar inom yrkesetik eftersom de varje år utför obligatoriska utbildning där yrkesetik ingår. Därför kan det antas att informanternas resonemang påverkas av utbildningarna inom yrkesetik, men att den interna tillgången av utbildningar som de större revisionsbyråerna erhåller inte påverkar revisorers resonemang från mindre- och större revisionsbyråer. Enligt Warming-Rasmussen och Windsor (2003) är utbildningarna inom yrkesetik en långsiktig process. Detta har visat sig stämma i denna studie eftersom de informanter med längre erfarenhet i större utsträckning har resonerat utifrån de yrkesetiska reglerna samt angett vilka specifika hot som revisorn kan ställas inför vid de olika fallen.

Vid analys av fall tre identifierades en märkbar skillnad mellan de revisorer som arbetar på en mindre revisionsbyrå jämfört med de som arbetar på en större revisionsbyrå, då resonemangen skiljde sig kring vilka hot som hotar revisornas oberoende. I enlighet med *normativ isomorfism* kunde ett antagande göras att revisionsbyråns organisationskultur kan ha en påverkan på revisorers yrkesetiska resonemang. Antagandet kunde även göras vid analys av aspekten organisationskultur eftersom informanterna delvis under fallen resonerat utifrån revisionsklientens storlek, men även för att de nämner att reglerna inom yrkesetiken blir striktare i de större revisionsbyråerna eftersom de arbetar med noterade bolag. Vilket även kan antas påverka organisationskulturen då arbetssättet inom yrkesetiken blir mer strukturerat samt att reglerna enligt informanterna blir viktigare och striktare att följa. I enlighet med Sweeney och Roberts (1997) och Clarke et al (1996) kan denna studie inte se något samband mellan revisorerna yrkesetiska resonemang på grund av revisionsbyråns storlek. Istället anser Sweeney och Roberts (1997) att organisationskulturen i revisionsbyråerna är det som har betydelse för det yrkesetiska resonemanget, vilket även stämmer överens med denna studie då det kan antas att informanterna resonerat annorlunda på grund av att organisationskulturen i de större revisionsbyråerna blir striktare eftersom de erhåller större revisionsklienter. Detta påvisar även

att det är revisionsklienten som påverkar revisorernas yrkesetiska resonemang eftersom de yrkesetiska reglerna blir striktare då större revisionsbyråer arbetar med noterade revisionsklienter i större utsträckning.

7. Slutsats

I detta kapitel presenteras studiens slutsatser och diskussion kring svaren på frågeställningarna. Slutsatsen delas upp efter de två frågeställningarna och därefter följer en avslutande diskussion. Även studiens bidrag och kritik till studien kommer presenteras. Slutligen ges även förslag till fortsatta studier inom området.

Studiens syfte var att försöka bidra med ytterligare förståelse kring huruvida revisorer i mindre- och större revisionsbyråer resonerar vid yrkesetiska dilemman som hotar revisorns oberoende. Studien avsåg även att studera aspekterna organisationskultur samt utbildning inom yrkesetik samt hur aspekterna skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer. Studiens frågeställningar var:

Hur skiljer sig revisorns yrkesetiska resonemang vid etiska dilemman som hotar revisorns oberoende om revisorn arbetar på en mindre- respektive större revisionsbyrå?

Hur skiljer sig aspekterna organisationskultur och utbildning inom yrkesetik inom mindre- respektive större revisionsbyråer samt hur påverkar aspekterna revisorns yrkesetiska resonemang?

Utifrån studiens analys kan en slutsats dras att revisorers yrkesetiska resonemang främst skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråerna på grund av att de större revisionsbyråerna erhåller större revisionsklienter vilket bidrar till att de yrkesetiska reglerna blir viktigare och striktare att följa eftersom de större revisionsklienterna ofta är noterade och/eller internationella bolag. Eftersom de yrkesetiska reglerna blir viktigare att följa inom de större revisionsbyråerna påverka det även organisationskulturen på så sätt att arbetssättet inom yrkesetiken blir mer strukturerat. Därför kan slutsatsen dras att revisorer från mindre- och större revisionsbyråer även resonerar annorlunda på grund av revisionsbyråns organisationskultur samt att denna aspekt skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer.

Genom analysen kan även slutsatsen dras att utbildningar inom yrkesetik är en aspekt som skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer på så sätt att de större revisionsbyråerna, i större utsträckning än de mindre byråerna, erbjuder interna utbildningar inom yrkesetik. Genom analysen kan studien däremot inte konstatera att revisorers yrkesetiska resonemang skiljer sig mellan mindre- och större revisionsbyråer på grund av denna aspekt. Dock har de

revisorer som arbetat under en längre tid troligtvis utfört flera utbildningar vilket har under analysen påvisat att revisorer kan resonera annorlunda på grund av utbildningar inom yrkesetik. En slutsats som kan dras är därför att revisorers resonemang kan skilja sig på grund av revisorns erfarenhet.

Genom denna studie blir slutsatsen att revisorers yrkesetiska resonemang i mindre- och större revisionsbyråer främst skiljer sig på grund av revisionsklientens storlek, revisionsbyråns organisationskultur och revisorns erfarenhet inom revision. Trots att revisorerna kom fram till likartade svar på de ställda frågorna fördes olika resonemang som stärker denna slutsats.

7.1 Studiens bidrag

Flertal studier har fokuserat på om det finns skillnader mellan revisionsbyråer gällande yrkesetiken där man har kommit fram till olika slutsatser. Alla revisorer ska utgå från samma yrkesetiska regler men det har visat sig att det finns skillnader mellan byråerna på grund av olika aspekter. Aspekterna utbildning inom yrkesetik och organisationskultur har visat sig haft olika påverkan på revisorns yrkesetiska resonemang. Därav kan aspekterna som har påverkan vara intressanta för revisionsbyråerna och revisorerna, då yrkesetiken är ett viktigt begrepp inom revision. För revisionsbyråerna och myndigheter som arbetar med revision kan det vara bra att se hur revisorer resonerar angående de yrkesetiska dilemman. Detta för att se hur kunniga revisorerna är i dagens samhälle. Under studien har tre fall från revisorsinspektionen används. På grund av att fallen har använts kan revisorsinspektionen jämföra hur revisorer i samhället resonerar jämfört med hur de har resonerat för att även där se om revisorerna är tillräckligt kunniga och se om de yrkesetiska reglerna fungerar i praktiken eller om de behöver utvecklas.

7.2 Etiska och samhällsenliga reflektioner

Ur ett samhällsenligt perspektiv är grundläggningen för revisionsprofessionen att revisorer ska förhålla sig till oberoendet i sina uppdrag och följa de yrkesetiska reglerna samt de etikkoderna som finns. Revisorns oberoende är nödvändig för att öka trovärdigheten i bolagens finansiella rapporter. Under tidigare år har det uppkommit en rad skandaler där revisionsprofessionen har varit i centrum och fokuset har riktats till revisorns etiska arbetssätt. Det yrkesetiska reglerna har visat sig vara svåra att förstå då det inte är specifika. Regler och principer inom yrkesetiken kan vara svåra att specificera då varje fall är olika då flera

aspekter väger in, vilket gör att det inte går att specificera de etikoder som finns. Därför är det viktigt att revisorer förstår grunderna och har en stor förståelse för vad de innebär i olika situationer. Det blir viktigt att revisionsbyråerna tar sitt ansvar och lär revisorer vad yrkesetiken innebär.

Både större- och mindre revisionsbyråer ska följa de yrkesetiska koderna vilket borde påverka att det inte ska finnas någon skillnad i revisorernas resonemang om de arbetar i en mindre- eller större revisionsbyrå. Samtliga revisorer bör ha samma förutsättningar för att trovärdighet i bolagens finansiella rapporter inte ska minska. Studien har visat att det inte finns några skillnader i resonemanget om revisorn arbetar i en mindre- eller större revisionsbyrå, vilket kan bidra till att revisionsklienterna kan känna sig trygga gällande oberoende frågan om de ska välja mellan en mindre- och större revisionsbyrå. Istället är det organisationskulturen, revisionsklienten samt revisorns erfarenhet som har visat sig vara en påverkan till att revisorer resonerar annorlunda. Det påverkar till att denna studie kan bidra till att öka samhällets förståelse för hur revisorer arbetar med yrkesetiken, samt hur de arbetar för att kunna utveckla kunskapen om yrkesetiken.

7.3 Kritik till studien

Genom att genomföra ytterligare semistrukturerade intervjuer hade möjligheterna till studiens trovärdighet att öka. Situationen med Covid-19 pandemin har varit en anledning till att inte fler informanter har medverkat i studien. Valet av studieobjekt kan kritiseras eftersom revisorernas högsäsong påverkat att det inte gått att få tag på fler än fem personer. Studiens slutsatser kan därför inte generaliseras. Resultatet studien har fått fram behöver inte heller stämma överens med alla revisorers åsikter som är verksamma i en större- eller mindre revisionsbyråer.

Valet av revisorns roll kan kritiseras eftersom auktoriserade revisorer kan antas ha mer erfarenheter gällande yrkesetiska dilemman och ger mer utvecklade resonemang. Denna studie vill dock undersöka om det finns skillnader hur revisorer resonerar kring yrkesetiska dilemman och om utbildning inom yrkesetiken och organisationskulturen har någon påverkan. För att undersöka om utbildningen har haft någon påverkan på det yrkesetiska resonemanget krävdes det att informanterna hade olika utbildningsgrader och arbetserfarenheter. Hade studien endast

använt sig av revisorer med lika hög arbetserfarenhet hade studien inte kunnat få fram om det finns några skillnader mellan revisorernas resonemang. Ytterligare kritik mot studien är att utbildningarnas kvalitet och inställningen till utbildningarna inom revisionsbyråerna inte undersökts. Detta hade bidragit till studien på sådant sätt att det givit ett mer genomgripande resultat om aspekt utbildning inom yrkesetik kan påverka revisorers yrkesetiska resonemang.

7.4 Förslag till vidare forskning

Under tiden som vi skrivit den här uppsatsen har tankar till fortsatta studier uppkommit. Det skulle vara intressant att undersöka om revisionsbyråernas geografiska plats hade gjort någon skillnad i hur revisorerna agerar yrkesetiskt. Hade det varit någon skillnad om revisionsbyråernas finns i en mindre stad eller om den finns placerad i en större stad. En annan undersökning som hade varit intressant är att jämföra hur Svenska revisionsbyråer arbetar med yrkesetik mot hur andra länder arbetar med yrkesetiken. En ytterligare intressant aspekt hade varit genusperspektivet; till exempel att undersöka hur oberoendet skiljer sig bland kvinnor och män i stora och små revisionsbyråer. Även en utförligare studie gällande om revisorers erfarenheter kan påverka det yrkesetiska resonemangen vore intressant.

Referenslista

Aktiebolagslagen (2005:551)

Revisorslag (2001:883)

Revisionslagen (1999:1079)

SOU 2008:79, Revisorers skadeståndsansvar

Allern, S. (2019). Källkritik! (1.uppl). Studentlitteratur.

Alvehus, J. (2019). Skriva uppsats med kvalitativ metod (2: a uppl.). Lund: Liber.

Alvehus, J. & Jensen, T. (2020). Organisation (2:uppl). Studentlitteratur AB.

Alvesson, M. (2015). Organisationskultur och ledning (3. uppl.). Lund: Liber

Alvesson, M., & Sveningsson, S. (2014). Förändringsarbete i organisationer : om att utveckla företagskulturer. (2: a uppl.). Lund: Liber AB.

Bean, D. & Bernardi, R. (2005) Accounting ethics courses: A professional necessity. The CPA Journal. Vol. 12: 64–65

Bergman-Marcus, C. & Holm, A. (2003) FAR:s nya yrkesetiska regler. Balans Vol 5: 38–42

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2:a uppl.). Liber Ekonomi.

Brytting, T (2005) Företagsetik. (2:a uppl.). Liber

Cassel, F. (1996) Den reviderade revisorsrollen. (1:a uppl.). Nerenius & Santenius Förlag AB

Clarke, P., Hill, N. & Stevens, K., 1996. Ethical reasoning abilities: accounting practitioners in Ireland. *Irish Business and Administrative Research*, 17, pp.94-109.

Collste, G. (1996) Inledning till etiken. Lund: Studentlitteratur

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory* second edition. Maidenhead: McGraw-Hill Education

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (April 1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Association*, 48(2), ss. 147–160.

Eklöv Alander, G. (2019). En bok om revision. (1: a uppl.). Studentlitteratur AB.

Elm, D.R., Weber, J. Measuring moral judgment: The Moral Judgment Interview or the Defining Issues Test?. *J Bus Ethics* 13, 341–355 (1994). <https://doi.org/10.1007/BF00871762>

Espinosa-Pik, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, ss. 10-20. doi: 10.1016/j.rcsar.2014.10.001

Eynon, Gail, Hill, Nancy Thorley & Stevens, Kevin T. Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession *Journal of Business*, nr 16, (1997): pp 1297-1309

Eynon, G., Hill, N. & Stevens, K., 1997. Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: implications for universities and the profession. *Journal of business ethics*, 16, pp.1297–308.

FAR (2020:17). *EtikU 14 EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse – arvodesbegränsningar och förbjudna tjänster*. Hämtad 3 Februari, 2020, från <https://www.faronline.se/dokument/far/etiku/etiku14/>.

FAR. Vad gör en revisor? Hämtad 1 februari, 2021, från <https://www.far.se/om-far/yrkesroller/revisor/>

Granath, S (2003) Nu granskas Skandias revisorer hämtad 2020-05-03 från: <https://sverigesradio.se/artikel/313035>

Haron, H., Ismail, I., Ibrahim, D. N., & Na, A. L. (2014). Factors influencing ethical judgement of auditors in Malaysia. *Malaysian accounting review* 13, ss. 47–86.

Heberlein, A. (2014). *Etik-människan, moral, mening*. Bookwell: Albert Bonniers förlag

IESBA. (2020). Etikkod. Hämtat från FAR online: <https://www-faronline.se/ezproxy.hkr.se/dokument/i/iesbasetikkod/?q=etikkoden>

- Justesen, L. (2011). Kvalitativa metoder (1. uppl.) Studentlitteratur.
- Leth, G., & Thurén, T. (2000) Källkritik för internet. (1:a uppl.). Styrelsen för psykologiskt försvar.
- Lord, T. A., & DeZoort, F. (2001). The Impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society* 26, ss.215-235. doi:10.1016/S0361-3682(00)00022-2
- McKinnon, J. L., Harrison, G. L., Chow, C. W., & Wu, A. (2003). Organizational Culture: Association with Commitment, Job Satisfaction, Propensity to Remain, and Information Sharing in Taiwan. *International Journal of Business Studies*, 11, 25.
- Marton, J. (2013). Redovisning. (1: a uppl.). Studentlitteratur AB, Lund.
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). Bolagsrevisorn-oberoende-ansvar Tystnadsplikt. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Olofsson, M. (2002) Företagande och näringsliv Motion 2002/03:N306 hämtad 2021-05-03 från: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/motion/foretagande-och-naringsliv_GQ02N306/html
- Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L., 1993. Ethical reasoning in accounting and auditing, BC. Vancouver.
- Puka, B. (1994) Moral development – Kohlbergs original study of moral development New York & London: Garland Publishing Inc
- Revisorsinspektionen. Tillsyn. Hämtad 31 januari, 2021, Från: <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/>
- Silfverberg, G. (1992). Etik på arbetstid. Stockholm: FA-rådet

Stead, W.E., Worell, D.L., Stead, J.G. (1994). An integrative model for understanding and managing ethical behaviour in business organisations. Ur Drummond J., Bain, B. *Managing Business Ethics*. Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd.

Sweeney, J. & Roberts, R. (1997). Cognitive moral development and auditor independence *Accounting Organizations and Society*. Vol. 22, 337-352.

Tanova, C. (2003). Firm size and recruitment: staffing practices in small and large organisations in north Cyprus. *Career Development International* , 8 (2), 107-114.

Thurén, T & Werner, J (2019) Källkritik (4.uppl) Liber.

Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C.A (2003) Danish evidence of auditor's level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgements. *Journal of business ethics* Vol 47: 77-87

BILAGA 1 - Intervjuguide

Intervjuguide

Syftet med studien är att undersöka hur revisorer resonerar vid yrkesetiska dilemman samt om aspekter som företagets kultur, utbildningar och revisionsbyråns storlek har någon påverkan på resonemanget. Under intervjun kommer vi först ställa generella frågor kring det praktiska arbetet inom yrkesetiken. Sedan tänkte vi presentera tre tidigare bedömningar där en revisor stått inför ett etiskt dilemma samt ställa frågor hur respondenten hade resonerat i praktiken vid de aktuella fallen. Både respondenten och byrån respondenten arbetar på kommer vara anonymt i studien.

Generella frågor:

- Vad är din titel inom revision? Ex auktoriserad
 - Hur länge har du haft denna titel?
- Hur länge har du arbetat inom revision/ som revisor?
- Vad innebär det för dig att agera yrkesetiskt som revisor? Finns det klara avgränsningar för vad som är etiskt och inte?
- Är yrkesetiska regler något ni aktivt arbetar med på din arbetsplats? Om ja, hur arbetar ni med dessa?
- Har hela din period inom revisionsbranschen spenderats på din nuvarande byrå eller har du arbetat på någon annan byrå tidigare?
 - Om ja, har du märkt någon skillnad?

Organisationskultur:

- Tror du arbetssättet inom yrkesetiken påverkas av den byrå du arbetar på eller att detta är något som individer utvecklar självständigt?
- Tror du att andras åsikt kring en situation kan påverka ditt etiska resonemang?
- Hur prövas oberoendet inför varje revisionsuppdrag?

Unblinding:

- Är utbildningar inom yrkesetik något du/din byrå kontinuerligt gör?
 - När gjorde du dessa utbildningar? Under eller efter din utbildning till revisor.
 - Erbjuder din revisionsbyrå etikutbildningar?
 - Anser du att detta är viktigt med etikutbildningar?

Bedömning 1

A-son är revisor i en bostadsrättsförening med 135 bostadsrätter och cirka 170 medlemmar. Hans dotter är numera medlem i föreningen efter att ha förvärvat en bostadsrättslägenhet. Lägenhets andelsvärde understiger en procent. Dottern är inte och kommer inte bli medlem i styrelsen och kommer inte heller på annat sätt att vara aktiv i föreningen. A-son vill därför få svar om huruvida den omständigheten att hans dotter har förvärvat en lägenhet i en bostadsrättsförening utgör ett hinder för honom att fortsätta vara revisor i föreningen.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Hade revisorn kunnat godta uppdraget?
- Tror du det finns någon aspekt som påverkar det etiska resonemanget?

Bedömning 2

Y AB är vald revisor i ett aktiebolag som är ett större företag (hädanefter revisionsklienten). Bolaget bedriver verksamhet inom mediabranschen. Det har nu uppkommit en fråga om Y AB kan medverka i ett evenemang som revisionsklienten anordnar. Evenemang kommer att hållas på ett antal orter i Sverige under några månader hösten 2016 för att anordna en tävling som inriktar sig till nystartade företag, vilka i sin verksamhet drar nytta av ny teknik och digitaliseringens möjligheter. I samband med tävlingen kommer det att hållas föreläsningar, seminarier, debatter och liknande. Syftet med evenemanget är dels att koppla samman företag och att inspirera nystartade företag och entreprenörer med teknikinriktning. Revisionsklienten kommer att marknadsföra evenemanget och även rapportera redaktionellt från seminarier och dylikt. Avsikten är att Y AB tillsammans med ytterligare fem företag ska vara s.k. partners i evenemanget. Alla partners kommer att delta på samma villkor. Deras huvudsakliga roll kommer att vara att delta som experter i en panel som ställer frågor till de företag som deltar i tävlingen. Vinnarna i tävlingen kommer sedan att utses av publiken genom en omröstning. Y AB kommer att bidra med kunskaper och erfarenhet inom digitalisering och entreprenörskap, men revisionsbyrån kommer inte att ha något direkt inflytande över tävlingsresultatet.

För sitt deltagande i evenemanget kommer Y AB att betala 750 tkr exklusive mervärdesskatt. Som motprestation kommer Y AB att erhålla annonsutrymme och exponering i samband med marknadsföringen av evenemanget och möjlighet att exempelvis anordna seminarier och marknadsföra byråns tjänster till besökarna. Dessutom är det positivt för Y AB att få tillfälle att bidra till utvecklingen inom digitalisering. Det belopp som Y AB skulle betala för sitt deltagande i evenemanget är inte väsentligt, vare sig för Y AB eller för revisionsklienten. I praktiken rör det sig i stor utsträckning om köp av annonsplatser och marknadsföringsutrymme på marknadsmässiga villkor. Y AB:s uppfattning är därför att evenemanget inte har karaktär av sponsring av revisionsklienten. Syftet med Y AB:s deltagande är inte att gynna revisionsklienten utan att visa på Y AB:s intresse för och engagemang i frågor som rör digitalisering och entreprenörskap.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Hade revisorn kunnat delta i evenemanget?
- Tror du det finns någon aspekt som påverkar det etiska resonemanget?

Bedömning 3

A-son (revisor) och skattekonsulten är anställda vid samma revisionsföretag och arbetar på samma kontor. Skattekonsulten äger hälften av aktierna i ett holdingbolag och gjort detta sedan 2007. Under 2011 kontaktades A-son med förfrågan att ta på sig revisionsuppdraget för holdingbolaget vilket han sa ja till. Efter några år valde A-son att göra en analys av sitt oberoende. De omständigheter han noterade var:

- Skattekonsulten ingår inte i vare sig revisionsteamet eller rådgivarteamet och har inte heller varit delaktig i kundteamet på något sätt.
- Skattekonsulten är inte verksam i vare sig styrelsearbete, företagsledning eller involverad i beslutsfattandet i bolagen på något sätt.
- Skattekonsulten är inte delaktig i beslutsfattande eller rådgivning avseende redovisningen och har inte något inflytande över vare sig bokföring eller upprättande av finansiella rapporter.
- Skattekonsulten är inte partner vid revisionsföretaget och har inte heller någon ledande ställning eller chefsroll.

- Geografiskt är skattekonsulten placerad vid samma kontor som han själv, vilket innebär att skattekonsulten är underordnad honom som kontorschef.
- Organisatoriskt tillhör skattekonsulten revisionsbyråns skatteavdelning. Arbetsledande chef som skattekonsulten rapporterar till är chefen för skatteavdelningen som är placerad vid ett annat kontor. Han håller alltså inte själv vare sig utvecklingssamtal eller lönesamtal med skattekonsulten.

- Hur resonerar du kring ovanstående situation?
- Kommer revisorn kunna fortsätta med uppdraget?
- Tror du det finns någon aspekt som påverkar det etiska resonemanget?

BILAGA 2 - Individuella reflektioner

Victoria

Jag och Ida träffades och lärde känna varandra från första dagen då vi började på Högskolan i Skövde. Redan vid starten av studierna började vi skriva inlämningar och tentaplugga ihop. Vi tyckte att samarbetet alltid har fungerat bra mellan oss, när det började bli dags för examensarbete bestämde vi oss därför för att skriva ihop.

Under tiden vi har skrivit examensarbetet har vi främst studerat på distans då vi bor på olika orter samt på grund av Corona. Det har varit svårt till och från att sitta själv med examensarbetet men vi har gjort det bästa vi kan av situationen och ständigt hållit kontakt under tiden. Nästan varje dag har vi återkopplat till varandra angående vad vi skrivit och hur vi ska gå vidare med arbetet. För att ha koll på vad som skall göras skrev vi to do list som vi sedan delade upp mellan oss för att även kunna fördela arbetet på ett rättvist sätt.

Studiens ämne vi valt att skriva om var till en början inte självklart, däremot visste vi från start att vi ville jämföra mindre- och större revisionsbyråer på något sätt. Under tidigare kurser uppmärksammades att revisorns oberoende var något som var väldigt viktig för en revisor att ta hänsyn till samt att det skett stora skandaler där revisorn oberoende varit i centrum. Det ansågs därför relevant samt intressant att studera ämnet vidare. Främst då vi skrivit studiens referensram har kunskapen inom revisorns yrkesetik utvecklats mycket eftersom vi läst mycket litteratur, lagar, samt studier inom ämnet. Även då vi intervjuat och fört diskussioner med revisorer kring ämnet har vi fått möjlighet för ytterligare förståelse hur yrkesetiken kan tillämpas vid verkliga situationer, vilket jag tror har bidragit till en stor kunskap som kommer att vara användbar i yrkeslivet.

Till en början ansågs en kvantitativ metod passa vår studie bäst, dock insåg vi ganska snart att det skulle vara svårt att få tag på respondenter då revisorer vanligtvis inte prioriterar att svara på en enkät under en högsäsong. Vi valde därför att göra en kvalitativ studie vilket jag tror har givit oss mer kunskap. Under intervjuerna fick vi möjlighet att ställa följdfrågor samt föra en diskussion med revisorer gällande yrkesetiken. Vilket var väldigt lärorikt och intressant då vi fick en inblick i hur reglerna tillämpas samt fungerar i praktiken. En kvalitativ metod var även lärorikt då vi självständigt har utformat, planerat samt bearbetat intervjuerna och intervjufrågorna. Metodkapitlet har även bidragit till en kunskap att ständigt vara kritiskt både

mot sitt eget material, studie och skrivande men också källkritisk kring den information som inhämtas från tidigare studier och litteratur. Studien har på så sätt stärkt mitt kritiska tänkande samt bidragit till ökad kunskap inom källhantering.

För att kunna ta reda på hur revisorer resonerar valde vi att använda oss av tidigare fall från Revisorsinspektionen. Det ansågs relevant att använda tidigare situationer som en myndighet tidigare har bedömt som problematisk för att kunna utgå från en legitim grund. Vilket har bidragit till en ökad kunskap gällande hur de yrkesetiska reglerna kan tillämpas på olika vis då revisorerna resonerade annorlunda vid de olika situationerna, men också för att vi tagit del av Revisorsinspektionen syn och bedömningar kring dessa fall.

Vi hade till en början svårt för hur vi skulle strukturera samt utföra studien och behövt skriva om vissa avsnitt ett flertal gånger. Främst har det varit svår för oss att formulera studiens problemdiskussion och fått mycket olika kommentarer hur vi bör skriva samt komplettera, vilket förvisso har varit lärorikt.

Genom att läsa liknande studier inom området kunde vi komma fram till vilka teorier som kändes lämpliga att använda i vår studie. Att förstå samt tillämpa olika teorier i ett arbete har för min del varit svårt under studiens gång. Särskilt upplevdes det svårt att koppla dessa teorier till studiens frågeställningar, analys och resultat. Vilket fortfarande känns svårt men är en kunskap som har utvecklats mycket.

Att skriva ett examensarbete har varit annorlunda från tidigare uppsatser vilket har varit både utmanande och svårt. Vi har behövt lägga betydligt mer tid och engagemang till skillnad från tidigare kurser. Trots mycket tid och engagemang hamnade vi ändå efter i tidsplanen och behövde göra en del korrigeringar under sommaren. Särskilt svårt var det att få ihop tiden eftersom både jag och Ida arbetade mycket vid sidan av uppsatsskrivandet. Eftersom vi båda arbetade som revisorsassistenter under tiden hade vi dock tidigare erfarenheter inom ämnet samt hade möjlighet att diskutera ämnet med kollegor och varandra. Vilket jag tror bidragit till ytterligare en tydligare förståelse samt inblick inom ämnet.

Under kursens gång har jag erhållit betydande kunskap samt lärt mig mycket om uppsatsskrivande men även om revision och revisorns oberoende samt revisorns yrkesetik och vad det innebär för en revisor att agera yrkesetiskt.

Ida

Sedan första dagen utbildningarna började på högskolan var vi en grupp studenter som fann varandra och började studera ihop. Gruppen fungerade väldigt bra ihop och alla hade ambitionerna att alltid göra sitt yttersta och bästa. Under de grupparbeten där gruppen delades upp valde alltid jag och Victoria att skriva tillsammans eftersom vi har ett väldigt bra samarbete. Inför examensarbetet bestämde vi oss ganska tidigt att vi två skulle skriva tillsammans. Främst för att vi båda fann ett större intresse gällande revision istället för redovisning, samt att vi tidigare gjort många uppgifter tillsammans.

Innan examensarbetet startade hade våra tankar om studiens ämne redan börjats diskutera. Det var inte självklart vad vi skulle skriva om, men vi visste att det skulle handla om revision. Genom mitt eget intresse för juridik så var jag intresserad av att skriva något där lagar och regler hade en betydelse och Victoria hade intresse och förlag för etik och oberoende. Dessa två intressen blev en bra kombination och vi valde då att skriva om revisorns yrkesetik och oberoende där det finns mycket regler. Vi diskuterade ytterligare vad som var problematiken med ämnet. Under studietiden har vi båda arbetat som revisionsassistenter på mindre- och större revisionsbyråer och genom diskussioner med varandra har vi jämfört hur det olika revisionsbyråerna arbetar med yrkesetik och oberoendet. Vi såg en skillnad bara genom våra diskussioner och där började våra sökningar om vad som har studerats innan. Efter att ha läst tidigare vetenskapliga artiklar och diskussioner med handledare blev studiens ämne att jämföra revisorers yrkesetiska resonemang i större- och mindre revisionsbyråer, samt om studiens två aspekter påverkar revisorns resonemang.

I början av uppsatsen diskuterades det även om vilken metod som ansågs vara den mest passande för vårt problemområde. Det ansågs först att en kvantitativ var den som skulle tillföra mest till vår uppsats. Efter diskussioner med studiekamrater och bredare kunskap ändrade vi vårt val och använde istället en kvalitativ metod. Den kvalitativa metoden har varit till stor hjälp för uppsatsen och ökat kunskapen. Under intervjuerna har det förts diskussioner som har gett oss ytterligare kunskap och förståelse för hur oberoendet och yrkesetiken anpassas i verkliga situationer. För att få fram hur revisorer resonerar användes verkliga fall från Revisorsinspektionen. Genom att det används en kvalitativ metod har jag fått en större förståelse för hur reglerna tillämpas i praktiken. Jag har även utvecklat min förmåga att utforma och planera intervjuer, samt att lära mig vara källkritisk mot tidigare studier och litteratur. Det kritiska tänkandet har också bidragit till att man blir kritisk mot sitt eget material och arbete,

vilket har gjort att man varit extra noggrann gällande insamlingen av information. Genom att vi använt tidigare situationer från revisorinspektionen har gett förståelse för hur det fungerar i praktiken, vilket kan vara till fördel i yrkeslivet.

Tillämpningen av teorier i ett arbete är något som jag alltid tyckt varit svårt. För att få fram teorier som känts lämpliga för vår studie och vi läst liknande studier inom samma område. Teorierna har sedan kopplats till studiens frågeställningar och analysen som gav oss slutsatsen. Detta är något som utvecklats under perioden men något som fortfarande känns svårare än andra avsnitt. Vissa avsnitt har varit svårare för vår del, vilket har bidragit till att vi behövt skriva om avsnitt flera gånger. Detta har varit lärorikt och man har fått en större förståelse för hur en uppsats ska struktureras.

Perioden som examensarbetet har varit väldigt tuff för vår del då vi båda har jobbat mycket under perioden. Fast fördelningen mellan oss har blivit väldigt naturlig och våra individuella egenskaper har sammanfallit väl. Victorias styrkor är att hon har ett kritiskt tänkande och har mycket förslag om vad som borde vara med i arbetet för att ge studien extra tydlighet. Victorias förkunskaper och intresse för etik har bidragit till hon lagt mer tyngd på de delar som berör det området. Mina styrkor har varit att strukturera arbetet, hålla kontakten med handledare och tog ansvaret för att skriva metoden.

En ytterligare utmaning under tiden vi skrivit examensarbetet har varit att studierna har varit på distans och att vi bor på olika orter, vilket har bidragit till att vi inte kunnat ses. Till och från har vi fått sitta själva då det varit svårt att hitta tider som passar båda att sitta tillsammans genom ex. Zoom. För att lösa denna problematik har vi haft ständig kontakt och har återkopplat till varandra så fort någon har ändrat i uppsatsen eller har några frågor. Vi har även gjort att göra listor efter varje handledningstillfällen för att vi båda ska veta vad som ska göras, vilket även har bidragit till att arbetet delats upp.

Jag är så tacksam för att just Victoria har varit min skrivpartner. I varandras sällskap har examensarbetet känts roligare att skriva även om det varit en tuff och utmanande period för oss båda. Vi har under hela processen varit öppna för varandras perspektiv och åsikter vilket lett fram till bra diskussioner och att viktiga insikter har kunnat göras.

