

Den Professionella Revisorn

En attitydstudie mellan revisorer inom privat och offentlig sektor

Jeff Erics

Hans Holmström

Kandidatuppsats

Höst terminen 2011

Handledare: Roland Almqvist, Olle Högberg & Niklas Wällstedt

English title: The Professional Auditor. An attitude study of auditors in the private and public sector

Företagsekonomiska institutionen



**Stockholms
universitet**

Sammanfattning

En revisor ska vara professionell och känna ett engagemang för sitt yrke samt anamma yrkets normer och värderingar. Om detta är sant borde det inte finnas några signifikanta skillnader mellan revisorer som arbetar inom privat eller offentlig sektor. Detta gäller dock under förutsättning att alla revisorer, oavsett vilken sektor de arbetar inom, känner ett engagemang för sin profession. Så verkar dock inte vara fallet. Uppsatsens studie visar på att offentliga revisorer har ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer. Oavsett inom vilken sektor revisorn arbetar påverkas de av olika typer av engagemang; dessa engagemang klassificeras som professions-, organisations- och kundengagemang. Hur revisorn utför sina uppdrag påverkas av vilket engagemang som revisorn anser bäst överensstämma med sina egna normer och värderingar.

Abstract

An auditor should be professional and have a commitment to their profession and thus embrace its norms and values. If this is true, there should not be any significant differences in the commitment to the profession between auditors working in the private and the public sector, because no matter which sector you work in, you are still an auditor by profession. This however provides that all auditors, irrespective of which sector you work in, feel committed to their profession. On the other hand, this does not seem to be the case since this thesis study shows that public auditors have a lower professional commitment than other auditors. Regardless of the sector the auditor is working in, he is still affected by different types of commitments. These commitments are classified as professional, organizational and client commitment. Depending on which commitment the auditor considers best correspond with his own norms and values, the commitment will consequently affect how the auditor carries out his missions. As long as the various commitments norms and values are conformed, there are no conflicts and the commitments can thereby coexist. However, if there are differences between the various commitment's norms and values, it will result in a conflict that is up to the auditor to try to resolve.

Innehållsförteckning

1	Introduktion	1
1.1	Problembakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Forskningsfråga.....	4
1.4	Syftet.....	4
1.5	Avgränsningar	5
1.6	Forskningsbidrag.....	5
2	Teori.....	6
2.1	Introduktion	6
2.2	Litteraturgenomgång	6
2.2.1	Engagemang.....	6
2.2.2	De tre engagemangstyperna	8
2.2.3	Relationen mellan kund- och professionsengagemanget.....	12
2.2.4	Relationen mellan organisations- och professionsengagemanget	13
2.2.5	Offentlig sektor	14
2.2.6	Kommunal revision.....	14
2.3	Konklusion.....	16
2.4	Teoretiskt perspektiv	17
2.5	Hypoteser.....	18
2.5.1	Professionsengagemang.....	18
2.5.2	Organisationsengagemang	18
2.5.3	Kundengagemang.....	19
2.5.4	Korrelationen mellan kund- och professionsengagemang	19
2.5.5	Korrelationen mellan organisations- och professionsengagemang	20
3	Metod	21
3.1	Vetenskapsteoretiskt förhållningssätt	21
3.1.1	Kvantitativt/kvalitativt angreppssätt	21
3.1.2	Deduktion.....	21
3.1.3	Sekundärkällor	22
3.1.4	Källkritik.....	22
3.2	Metodik	22
3.3	Datamaterial.....	24
3.4	Statistisk metod.....	25
3.5	Metodkritik.....	26
3.5.1	Reliabilitet-validitet	26
3.5.2	Forskningsetik	26
4	Resultat.....	27
4.1	Professionsengagemang.....	27
4.1.1	Värdet av revisorstiteln	27
4.1.2	Oberoende	28
4.1.3	Professionsstolthet	28
4.2	Organisationsengagemang	29
4.3	Kundengagemang	30

4.4	Korrelationen mellan kund- och professionsengagemang	31
4.5	Korrelationen mellan organisations- och professionsengagemanget	32
4.6	Sammanfattning	32
5	Slutsatser	33
5.1	Jämförelse hypotes-resultat	33
5.1.1	Professionsengagemang	34
5.1.2	Organisationsengagemang	35
5.1.3	Kundengagemang	36
5.1.4	Korrelationen mellan kund- och professionsengagemanget	36
5.1.5	Korrelationen mellan organisations och professionsengagemanget	37
5.2	Förslag till vidare forskning	37
5.3	Avslutande kommentarer	38
6	Referenser	39
	Bilaga	44

Figurförteckning

Figur 1: Reichers 1985. sid 472	10
Figur 2: Revisorns relation till engagemangen	11
Figur 3: Revisorns relation till engagemangen (modifierad)	33

1 Introduktion

1.1 Problembakgrund

Efter Enronskandalen 2001, där revisionen av bolaget var uppenbart bristfällig, ifrågasattes både revisorers integritet och professionalism (Wyatt, 2004). Bolaget hade reviderats av revisionsbyrån Arthur Andersen och skandalen fick sådana proportioner att Andersen senare fick avvecklas på grund av indragen licens i USA (Booth, 2002). Problemet med bristfälliga revisioner är inte något som enbart förekommer i USA. I Sverige har vi HQ-Bankskandalen med efterföljande ifrågasättande av revisionens kvalitet (Bergsgård, 2010). Revisorslagen uttrycker tydligt att revisorn ska utföra sina uppdrag opartiskt och självständigt (SFS, 2001:883). Trots det förekommer det revisorer som varken verkar vara självständiga eller opartiska. Om revisorn säljer in extra tilläggstjänster, som exempelvis skattekonsultation eller utveckling av kundens interna kontrollsystem uppstår en möjlighet att ifrågasätta revisorns självständighet (Boyd, 2004). Detta gäller framförallt partners i större firmor, vars professionella framgång till stor del beror på hur pass bra relation de lyckas skapa med ledningen för det bolag de reviderar. Om relationen är bra, kan partnern få goda möjligheter att sälja in andra konsulttjänster. Detta gör det svårt för dem att rapportera brister i sin kunds redovisning, eftersom det kan komma att påverka deras karriär (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997; Macey & Sale, 2003).

Revisionsbyråer har haft en stor intäktstillväxt tack vare försäljning av konsulttjänster, men det har även medfört problem rörande revisorers oberoende och opartiskhet. Revisionsbyråerna tjänar mer på att sälja konsulttjänster än revisionstjänster, vilket leder till att byrån ser revisionstjänsterna som en möjlig öppning för att erbjuda andra tilläggstjänster (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997; Macey & Sale, 2003; Boyd, 2004). Fokus flyttas därmed från att genomföra en korrekt och oberoende revision till att skapa en god relation till en kund, för att sedermera sälja in fler tilläggstjänster till priset av ett större beroendeförhållande till kunden (Boyd, 2004). Macey och Sale (2003) visar i sin studie på att vissa kunder till och med kan belöna revisorer genom att köpa in fler konsulttjänster av revisionsbyrån, om revisorn är villig att se genom fingrarna med vissa tvivelaktiga aspekter i redovisningen.

Professor Jack Coffee (2002) har gjort ett intressant påpekande om hur konsulttjänsterna har påverkat maktbalansen mellan revisorerna och deras kunder. Det kan vara svårt för ett bolag att sparka sin revisor eftersom det kan leda till medial uppmärksamhet och eventuella granskningar. Om kunden däremot nyttjar både revisions- och konsulttjänster, så kan kunden utan vidare avsluta eller minska på antalet konsulttjänster för att på så sätt "bestraffa" revisorn (Coffee, 2002). Att använda konsulttjänsterna som slagträ leder sällan till någon mediauppmärksamhet eller risk för utredning. Revisionsbyråernas kunder får större inflytande över revisorerna som

därmed blir mindre oberoende, vilket riskerar att urholka allmänhetens förtroende för kvaliteten på den finansiella rapporteringen (Macey & Sale, 2003), vilket kan få stora konsekvenser för den finansiella marknaden. Det är ytterst tveksamt om någon investerare är villig att satsa pengar i ett bolag där de anser att det fanns tvivel kring de finansiella rapporterna (Macey & Sale, 2003).

Ett synsätt på varför revision existerar är hänförligt till principal-agent teorin (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2010). Där principalen (ägarna) bidrar med kapital till bolaget som agenten (ledningen) sedan ska förvalta. Det uppstår dock en informationsasymmetri mellan principalen och agenten eftersom principalen ofta inte är lika insatt i bolagets verksamhet som ledningen. Detta kan leda till konflikter då agenten blir utvärderad av principalen hur väl man har förvaltat principalens resurser. Om agenten inte lyckas uppnå målen som är satta av principalen skapas ett incitament att vilseleda principalen att tro att målen är uppnådda. För att minimera denna risk så används revisionen för att granska hur agenten har förvaltat bolagets resurser och att de räkenskaper som framställs ger en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning. Syftet med en revision är alltså att ge principalen information om hur agenten förvaltar sina tilldelade resurser och att säkerställa att räkenskaperna ger en rättvisande bild. Vid granskningen är det viktigt att revisorn och revisionsbyrån är oberoende av kunden. Om revisorn inte är oberoende uppstår det en risk för att granskningen inte blir korrekt utförd och att revisorn inte samlar in tillräckligt med bevis för att kunna säkerställa att räkenskaperna ger en rättvisande bild.

1.2 Problemdiskussion

En revisors uppdrag är att i enlighet med lagstiftning och god revisionssed granska verksamheten de reviderar. Revisorn ska därmed ha sin lojalitet gentemot lagstiftningen och "god revisionssed", han/hon ska vara opartisk och objektiv. Om det finns några omständigheter som skulle kunna rubba dessa faktorer ska revisorn avsäga sig uppdraget (SFS, 2001:883). Aranya och Ferris (1984) anser att en revisor ska ha en tro på professionens mål och värderingar samt ska vara villig att anstränga sig för att få fortsätta att vara en del av yrkeskåren, vilket överensstämmer med revisorslagens krav på opartiskhet och objektivitet. Uppfylls dessa kriterier anses det följaktligen som att revisorn känner ett professionellt engagemang. Att känna ett professionellt engagemang ("professional commitment") handlar om den tillgivenhet en individ känner för sin profession (Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005).

Som nämnts tidigare levererar även revisionsbyråer andra tjänster såsom rådgivning om redovisning och arbetsrutiner (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2010). I och med att revisorn får sitt uppdrag av en kund så uppstår en kund-leverantörs-relation som revisorn ska hålla en viss distans till. Problem kan uppstå när revisorn måste skilja på sitt uppdrag som leverantör av andra konsulttjänster och sitt uppdrag som revisor. Säljer revisorn in flera andra tjänster från byrån, knyts han/hon ofrivilligt närmare kunden vilket kan göra det svårare att förhålla sig oberoende. Varje tjänst som säljs in utöver revisionen medför att kunden blir av större vikt för revisionsbyrån, vilket rubbar det ursprungliga maktförhållandet mellan revisorn och kunden

(Gendron, Suddaby & Lam, 2006; Macey & Sale, 2003; Coffee, 2002). Detta kan medföra att revisorn får svårt att vara oberoende på grund av rädsla att förlora en viktig kund. Det har alltså uppstått en konflikt mellan organisationens vilja att sälja in konsulttjänster till kunden och revisorns professionella engagemang att förbli oberoende (Boyd, 2004).

En liknande problematik uppstår mellan organisationen där revisorn arbetar och revisorns professionsengagemang när organisationens värderingar påverkar revisorns arbete. I en undersökning av Goetz, Morrow och McElroy (1991) fann de att i små revisionsbyråer hade revisorerna ett större professionellt engagemang än i stora. Även senare forskning (Gendron, Suddaby & Lam, 2006; Suddaby, Gendron & Lam, 2009) har funnit belägg för att revisorer är mindre självständiga och oberoende i större internationella byråer än i mindre byråer. Den väsentliga skillnaden mellan de två typerna av byråer är att de större erbjuder sina kunder betydligt fler tilläggstjänster än de mindre, något som påverkar revisorns oberoende (Boyd, 2004).

Författarna till denna uppsats förespråkar utifrån denna grund att det finns tre olika engagemang; profession-, organisation- och kundengagemang. Engagemangen kan, men behöver inte, konkurrera med varandra. Tidigare ansågs det att det endast går att vara lojal mot antingen sin profession eller sin organisation (Meyer & Allen, 1997). Problemen uppstår när en part har krav på revisorn som står i konflikt med en annan parts krav, detta leder då till en konflikt som revisorn måste försöka lösa (Aranya, Pollock & Amernic, 1981). Med andra ord kan det förhandlingsätt som privata aktörer har möjlighet att utnyttja ha en direkt påverkan på eventuella konflikter mellan kunden och professionen (Coffee, 2002). Detta kan vidare utvecklas till konflikter mellan engagemanget till organisationen och professionen, eftersom revisorn upplever att organisationens mål och värderingar inte överensstämmer med professionens.

Enligt en av Statens offentliga utredningar från 2004 handlar detta oftast om privata bolag (SOU, 2004). I utredningen omnämns bolag som BCCI, Polly Peck, Fermenta och Skandia. Därför anser författarna att det är av intresse att studera om det existerar några skillnader mellan revisorer inom privat- och offentlig sektor, då det framstår som att de flesta skandalerna äger rum inom den privata sektorn och inte inom den offentliga. Det återfinns skillnader mellan de två sektorerna. En skillnad är att vid upphandlingar inom den privata sektorn finns det en möjlighet att involvera andra tjänster i avtalet som inte är direkt relaterade till revision och redovisning, något som författarna till denna uppsats definierar som merförsäljning. Inom den offentliga sektorn får det endast ske förhandlingar om just den avsedda tjänsten. Med andra ord får det inte förhandlas om någon form av merförsäljning inom den offentliga sektorn, utan alla tjänster ska upphandlas separat och själva upphandlingen måste genomgå ett speciellt förfarande (SFS, 2007:1091). En annan skillnad är hur revisorer tillsätts. I kommuner tillsätter politiker lekmannarevisorer för att revidera kommunens räkenskaper. Lekmannarevisorerna hyr sedan in auktoriserade/godkända revisorer som experthjälp. Den professionella revisorns roll är då inte

densamma som i privata bolag utan mer som konsult (Lundin, 2010; Tagesson & Eriksson, 2011).

Förutom att den tidigare nämnda merförsäljningen riskerar att påverka revisorns oberoende, finns det även en risk för att revisorn kommer att lägga arbetstid på uppgifter som inte ryms inom professionens kärnverksamhet, vilket har definierats som redovisning och revision. Exempel på merförsäljning kan vara diverse tjänster inom managementområdet. Detta medför att revisorn kommer längre bort från de grundläggande målen och värderingarna inom professionen, som exempelvis självständighet och oberoende (Aranya & Ferris, 1984). Detta torde kunna förhindras tack vare lagen om offentlig upphandling, vilket skulle kunna vara en bidragande orsak till varför det inte uppstår revisionsskandaler i samma utsträckning inom den offentliga sektorn som inom den privata.

1.3 Forskningsfråga

Uppsatsen behandlar revisorers attityder ur tre aspekter för att kunna mäta eventuella likheter och skillnader mellan engagemangen;

Huvudsakligforskningsfråga:

Finns det skillnader i attityder gentemot professionsengagemang mellan revisorer som arbetar främst mot offentlig sektor jämfört med övriga revisorer?

Underfrågor:

Finns det skillnader i attityder gentemot organisationsengagemang mellan revisorer som arbetar främst mot offentlig sektor jämfört med övriga revisorer?

Finns det skillnader i attityder gentemot kundengagemang mellan revisorer som arbetar främst mot offentlig sektor jämfört med övriga revisorer?

1.4 Syftet

Inom revisionsbranschen är professionsengagemanget av största vikt, då intressenter måste kunna lita på de resultat och siffror som presenteras. Syftet är att lägga till en byggsten för förståelsen av hur en revisors professionsengagemang påverkas. Genom att undersöka skillnader/likheter i attityder gentemot professionsengagemanget mellan revisorer inom offentlig och privat sektor ämnar uppsatsens författare att öka denna förståelse.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen avser att undersöka skillnader i attityder hos godkända och auktoriserade revisorer, vilket ur ett kommunalt perspektiv innebär de sakkunniga revisorerna. De förtroendevalda revisorerna inom den offentliga sektorn kommer inte att ingå i undersökningen. Anledningen till detta är att förtroendevalda revisorer kan vara lekmannarevisorer, vilka inte har avlagt revisorsexamen. Författarna anser att det är svårt att bedöma huruvida lekmannarevisorer är lojala mot professionen eller ej. Detta då de kan väljas på politiska grunder och inte enbart på deras yrkesmässiga skicklighet (Falkman & Tagesson, 2008). Detta medför att det inte går att mäta deras professionsengagemang eftersom deras uppdrag som lekmannarevisor inte är deras huvudsakliga profession.

1.6 Forskningsbidrag

Förhoppningen är att kunna utreda huruvida revisorers engagemang skiljer sig mellan revisorer som främst reviderar offentliga verksamheter och de som reviderar privata verksamheter. Uppsatsens studie hoppas kunna finna belägg för om det existerar skillnader mellan revisorer inom offentlig- och privat sektor och för de fall de existerar söka en förklaring till dem. Författarna har inte hittat någon tidigare gjord kvantitativ jämförande studie av det här slaget. Studien blir därmed ett bra uppslag för fortsatt forskning inom området.

2 Teori

2.1 Introduktion

För att kunna undersöka revisorers attityder använder sig författarna av en modell. Den modell som används i uppsatsen består av tre typer av engagemang: (1) professions-, (2) organisations-, och (3) kundengagemang (Suddaby, Gendron & Lam, 2009). Det som granskas är hur dessa tre engagemang förhåller sig till och påverkar varandra. Engagemangen kan, men behöver inte, konkurrera med varandra. Problemen uppstår när någon part har krav på revisorn som står i motsatts till någon annan parts krav. Tidigare forskning beskriver ofta detta som en konflikt mellan organisationsengagemang och professionsengagemang eller mellan professionsengagemang och kundengagemang.

Hall, Smith och Langfield-Smith (2005) anser att det finns tre typer av professionsengagemang: (1) emotionellt, (2) varaktigt och (3) normativengagemang. Beroende på vilken typ av professionsengagemang en individ känner så speglar det dennes värderingar, vilket i stor grad även kan påverka organisationsengagemanget. En anställd som känner ett organisationsengagemang som klassas som emotionellt är baserat på känslor. Dessa kan antingen vara positiva eller negativa, vilket påverkar hur pass stort organisationsengagemang den anställde känner.

2.2 Litteraturgenomgång

I litteraturgenomgången definierar författarna engagemang, hur det är uppbyggt samt varför man har valt att göra uppdelningen mellan profession-, organisation-, och kundengagemang. Varje enskild typ av engagemang kommer även att förklaras. Avslutningsvis kommer även skillnader mellan att vara revisor inom privat- och offentlig sektor att behandlas.

2.2.1 Engagemang

Engagemang som begrepp är i sig svårt att kvantifiera och definiera. Uppsatsen använder sig av etablerade definitioner av andra forskare. Det gör jämförelsen med andra studier lättare och tillför därmed mervärde till denna studie. Det som avses med engagemang motsvaras av engelskans "commitment". Översättningen till svenska blir engagemang, hängivenhet eller lojalitet. I litteraturen finns flera olika definitioner av engagemang och innan författarna redogör för sin definition, som kommer att användas i uppsatsen, presenteras några alternativa definitioner.

2.2.1.1 Trekomponentsengagemang

I en artikel av Smith och Hall (2008) görs en definition av engagemang som bygger på tre komponenter; emotionellt engagemang ("Affective commitment"), varaktighetsengagemang ("Continuance commitment") och normativt engagemang ("Normative commitment"). Definitionen är gjord för professionsengagemang, men är även tillämpbar för organisations- och kundengagemang.

Den första hörnstenen i trekomponentsmodellen är emotionellt engagemang, denna typ av engagemang bygger i stora drag på känslor. Begreppet omfattar även huruvida en anställd vill stanna inom sin profession, på grund av att han/hon identifierar sig med dess mål och vill bidra till att uppfylla dem (Smith & Hall, 2008). Emotionellt engagemang behandlar också de känslor en anställd förknippar med sin profession och kan vara både positiva och negativa. Dessa känslor uppkommer från olika utbyten och erfarenheter från arbetet (Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005). Definitionen av emotionellt engagemang är ett engagemang som bygger på vad en anställd hyser för känslor för professionen och dess vilja att bidra till att uppfylla professionens mål.

Varaktighetsengagemang är den andra byggstenen i modellen och denna del är, till skillnad från emotionellt engagemang, inte direkt baserad på viljan att stanna kvar inom professionen utan handlar om att den anställda är tvungen att stanna kvar. Den anställda känner ingen motivation till att anstränga sig för att bidra till att uppfylla yrkeskårens mål. Han/hon upplever kanske att det inte finns några alternativa karriärmöjligheter och anser att byta profession vore att slösa bort all den kunskap som erhållits inom den nuvarande professionen (Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005; Smith & Hall 2008). En anställd vars engagemang ligger inom denna sfär kan anses vara en som gör det som krävs, men inget mer.

Normativt engagemang är den sista byggstenen i modellen och grundar sig på att den anställda känner att han/hon bör stanna inom professionen. Det är mer eller mindre en livsuppgift att stanna inom professionen, han/hon upplever fördelar att stanna eller känner påtryckningar från vänner och kollegor (Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005). Anställda som upplever ett högt normativt engagemang skulle i större utsträckning undvika beteenden som kan vara skadligt för professionen, som exempelvis att otillbörligt skriva ner tillgångar, jämfört med anställda med lägre normativt engagemang (Smith & Hall, 2008). Denna typ av engagemang skulle även få individer att bli mer benägna att rapportera tvivelaktiga beteenden (Smith & Hall, 2008). Med normativt engagemang avses ett kall för professionen och därmed vilja att se till att den inte skadas av exempelvis dålig publicitet.

2.2.1.2 Andra definitioner av engagemang

En annan definition av samma begrepp görs av Aranya och Ferris (1984). De uttrycker professionellt engagemang i tre delar; 1) hur pass mycket en individ involverar sig inom professionen och identifierar sig med dess mål och värderingar, 2) hur beredd individen är att anstränga sig för professionen, och 3) att han/hon har en vilja att fortsätta vara en del av yrkeskåren (Aranya & Ferris, 1984). De olika definitionerna av engagemang står inte i motsatsförhållande till varandra, utan är snarare mycket lika varandra. Emotionellt engagemang motsvaras av accepterandet av mål och värderingar samt av viljan att stanna kvar medan varaktighetsengagemang motsvaras av viljan att anstränga sig. Slutligen motsvaras normativt engagemang av viljan att stanna kvar. En tredje definition av Mowday, Steers och Porter (1979), överensstämmer nästan identiskt med Aranya och Ferris (1984) definition.

2.2.1.3 Uppsatsens definition av engagemang

Definitionen av engagemang i uppsatsen är Aranya och Ferris (1984) definition eftersom den är kort och intuitiv.

1. en tro på och accepterande av professionens/organisationens/kundens mål och värderingar.
2. en vilja att anstränga sig för professionen/organisationen/kunden.
3. en vilja att fortsätta arbeta för professionen/organisationen/kunden.

2.2.2 De tre engagemangstyperna

2.2.2.1 Inledning

Författarna har delat upp engagemanget i tre kategorier; 1) profession, 2) organisation och 3) kund vilket har sin grund i att det traditionellt sett anses finnas en konflikt mellan dem. Revisorn är exempelvis både engagerad i en organisation och inom en profession. Om värderingarna och normerna för organisationen och professionen är oförenliga kan detta leda till en konflikt (Blau & Scott, (1962) i Aranya & Ferris, (1984)). Även i senare forskning av Norris och Niebuhr (1984) granskas konflikten mellan engagemanget för organisationen och professionen. En revisionsbyrå är ett ypperligt exempel på en organisation där det kan uppstå konflikter mellan de två engagemangen. Organisationens krav på försäljning och lönsamhet kan komma i konflikt med professionens krav på oberoende och kvalitet.

Denna trekomponentsmodell rörande engagemang stöds även av forskning av Smith och Hall (2008). Artikeln innefattar en intressant vinkling där de inkluderar organisationskultur i analysen av relationen mellan engagemanget för organisationen och professionen. Organisationskulturen kan påverka de nyanställda när de genomgår specifika utbildningsprogram där de införlivas i organisationens normer och värderingar. Detta påverkar den anställdes relation till professionen och även vad som är dess normer och värderingar (Almer, Higgs & Hooks, 2005). Även senare

forskning håller fast vid uppdelningen av engagemangen i tre komponenter. Fokus ligger dock inte enbart på den eventuella konflikten mellan organisations- och professionsengagemanget utan även eventuella konflikter gentemot kundengagemanget beaktas (Suddaby, Gendron & Lam, 2009).

2.2.2.2 Professionsengagemang

Professionsengagemanget har förändrats med tiden. Förut ansågs självständigheten hos en revisor vara något av en moralisk och etisk position som var en följd av professionen, idag är det snarare att betrakta som ett objekt som kan regleras med hjälp av lagar och normer (Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Detta är dock föga förvånande sett till antalet stora revisionskandaler som uppdragats exempelvis i början på 2000-talet. En tänkbar förklaring till varför etiska värderingar inom redovisningen har kollapsat är ett växande inflytande av girighet till bekostnad av objektivitet (Macey & Sale 2003). Hur själva begreppet professionalism används och vad det innebär har sina rötter i en artikel av Hall (1968). Han anser att professionalismen har både en strukturell och en attitydsinriktad sida som påverkar revisorn. De strukturella aspekterna är exempelvis de egenskaper som är en del av omgivningen; såsom utbildningen, de etiska riktlinjerna, och ett skapande av branschorganisationer. Attitydsaspekten avser istället egenskaper som en tro på service för allmänheten och en tro på självreglering i form av en professionell organisation som kontrollorgan (Hall, 1968).

Utöver detta har revisionsbyråer utvecklat serviceutbudet gentemot sina kunder till att numera innefatta alla typer av tjänster som kan generera intäkter (Wyatt, 2004). Detta medför att revisorerna kan få arbeta med områden som ligger utanför professionens kärnområden. Allt fler revisorer arbetar med stora och inflytelserika bolag som, förutom revisionstjänsten, även köper andra tjänster av revisionsbyrån. Det traditionella maktförhållandet mellan revisorn och klienten blir då rubbat, vilket försvårar för revisorn att vara oberoende och självständig (Coffee, 2002; Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Självständighet och oberoende är två av revisorsprofessionens grundläggande regler som dessutom är lagstadgade (SFS, 2001:883).

Vid en enkätundersökning på internet där över 7000 revisorer från fyra provinser i Canada deltog, framkom det att självständigheten hos revisorer som arbetar på revisionsbyråer är lägre än hos revisorer som inte arbetar på byråer (Gendron, Suddaby & Lam, 2006). De fann även att revisorers värderingar om självständighet och oberoende påverkas av hur pass mycket de arbetar inom professionens kärnområden (Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Revisorer som arbetar på revisionsbyråer värdesätter självständighet och oberoende lägre än de som inte arbetar på revisionsbyråer (Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Detta talar för att det finns skillnader inom professionsengagemanget.

Professionsengagemangs definition:

- en tro på och accepterande av professionens mål och värderingar.
- en vilja att anstränga sig för professionen.
- en vilja att fortsätta arbeta inom professionen.

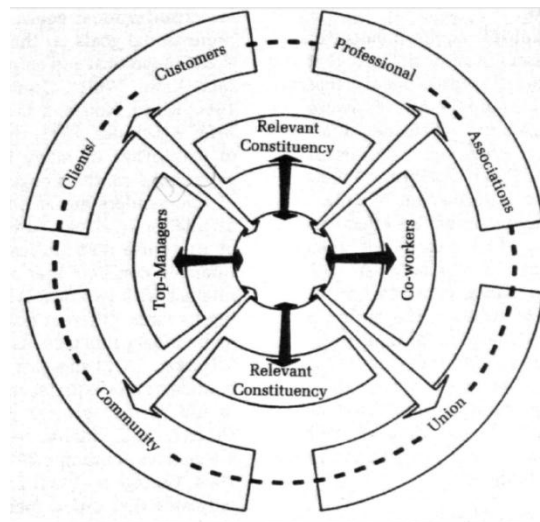
2.2.2.3 Organisationsengagemang

Arnon Reichers (1985) publicerade i en artikel en cirkelmodell för att förklara organisationsengagemanget. Modellen gick emot den dåvarande forskningen med påståendet att individer har en samling av flera olika engagemang och inte bara ett, eller ett fåtal. De olika engagemangen som individen känner kommer från de olika grupperna/rollerna han/hon är medlem i, eller identifierar sig med.

I modellen består organisationsengagemanget både av faktorer som finns inom och utanför organisationen. I både den yttre och den inre gruppen finns en uppdelning inom fyra kategorier. I den yttre påverkas engagemanget av kund/klient, yrkesmässighet/professionalism, fack och samhälle. I den inre sker påverkan genom kollegor, top-management samt två fria grupperingar som för individen har motstridiga mål, men som individen ändå identifierar sig med. Dessa faktorer påverkar tillsammans organisationsengagemanget som individen känner (Reichers, 1985). Författarna har valt att visualisera organisationsengagemanget med Reichers modell från 1985 då det i hans modell även tas hänsyn till faktorer som kunder, vilket påverkar revisorns organisationsengagemang.

Organisationsengagemangs definition:

- en tro på och accepterande av organisationens mål och värderingar.
- en vilja att anstränga sig för organisationen.
- en vilja att fortsätta arbeta för organisationen.



Figur 1: Reichers 1985. sid 472

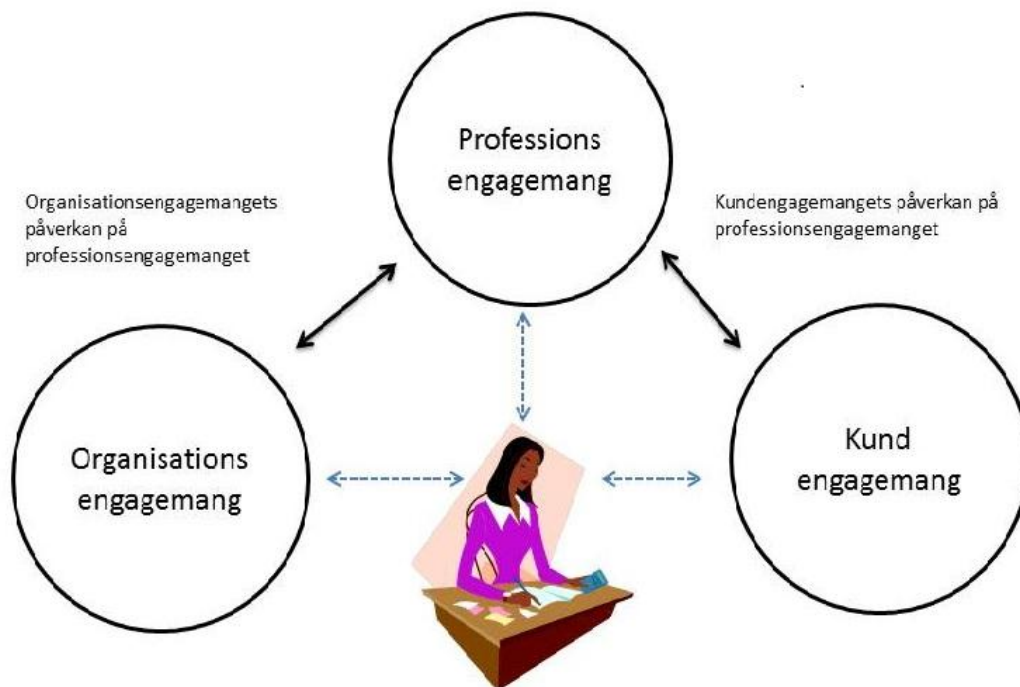
2.2.2.4 Kundengagemang

Revisorns opartiskhet och självständighet står i kontrast med att revisorn har ett engagemang för sin kund. Det har skett stora förändringar inom revisionsbranschen, framför allt har den blivit allt mer konkurrensbetonad. Att förlora en kund har fått större konsekvenser och det har skapats fler incitament för att behålla en kund (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997). För revisionsbyråer finns incitamentet att behålla sina kunder så länge som möjligt, då det är betydligt mer lönsamt än att skaffa sig nya kunder (Jobber & Fahy, 2006). Liknande incitament finns även för kunder i den privata sektorn, där det eftersträvas strategiska allianser mellan köpare och säljare (Helper & Sako, 1995 i Roodhooft & Van den Abbeele, 2006). Dessa allianser byggs på tillit och är långsiktiga. Detta gäller dock endast inom den privata sektorn där bolagen vill köpa fler tjänster från färre leverantörer (merförsäljning) för att kunna sänka upphandlingskostnaderna och förbättra kvaliteten i relationen.

I en artikel av Kuenzel och Krolikowska (2008), undersöks vad som skapar kundengagemang. Deras syn på engagemang är mer dubbelriktat, det vill säga att det finns både hos kunden gentemot revisorn och hos revisorn gentemot kunden. Engagemanget i sig definieras som två parter som tror på relationen och vill anstränga sig för dess fortlevnad (Morgan & Hunt, 1994). Det är inte helt olik definitionen som används i denna uppsats, skillnaden ligger framförallt i att engagemanget är riktat mot själva relationen snarare än kunden. I artikeln undersöks vad som påverkar kundengagemang och de hittar två faktorer som kan påvisas signifikant. Den första är sociala band ("social bonds"), och definieras som positiva interpersonella relationer (Kuenzel & Krolikowska, 2008). De relationer som de tror är viktigast i kund-revisorsrelationen är de som är mellan ekonomichefen (CFO), redovisningschefen (CA) och revisorn (Seabright, Levinthal & Fichman, 1992 i Kuenzel & Krolikowska, 2008). Den andra faktorn de fann som påverkar engagemanget var något de kallar för kunskapsband ("knowledge bond"), som definieras som den ackumulerade relationsspecifika kunskapen och gjorda investeringar i kund-revisorsrelationen (Kuenzel & Krolikowska, 2008). Ett starkare kunskapsband underlättar kunskapsöverföring mellan kunden och revisorn (Hansen, 1999).

Kundengagemangs definition:

- en tro på och accepterande av kundens mål och värderingar.
- en vilja att anstränga sig för kunden.
- en vilja att fortsätta arbeta för kunden.



Figur 2: Revisorns relation till engagemangen

2.2.3 Relationen mellan kund- och professionsengagemanget

Som tidigare nämnts påverkas revisorns kundengagemang av relationen till kunden. Det finns incitament för båda parter att behålla relationen för ökad lönsamhet. Det står i kontrast till revisorns professionalitet, där opartiskhet och självständighet är hörnstenar inom professionens värderingar (SFS:2001:883). I en undersökning av Deis och Giroux (1992) fann de negativa statistiska samband mellan kvaliteten på revisionen och längden på relationen mellan revisorn och kunden, det vill säga ju längre relation desto sämre kvalitet. En anledning till detta samband kan vara opportunistiskt beteende hos den nuvarande revisorn för att behålla kunden, genom att sänka priset på revisionen vid kontraktets slut och därmed även indirekt sänka kvaliteten (DeAngelo, 1981). En annan anledning kan vara revisorns självbelåtenhet som grundar sig på ett långt kontrakt som medför att revisorn inte anstränger sig att behålla en professionell skepticism (Shockley, 1982 i Deis & Giroux, 1992). Detta resulterar i att revisorer med högre kundengagemang har lägre professionsengagemang. Deis och Giroux (1992) fann även att kundens storlek och finansiella hälsa hade en inverkan på kvaliteten på revisionen, där stora kunder eller kunder i stark finansiell ställning påverkar kvaliteten negativt.

Knapp (1985) var inne på ett liknande spår då han fann att kundens finansiella ställning påverkar hur pass oberoende revisorn är i förhållande till bolagets ledning, det vill säga om risken för konkurs är låg så blir revisorn mindre oberoende. I en studie av Gendron, Suddaby och Lam (2006) fann de snarare det motsatta sambandet. De fann att ju högre kundengagemang revisorn hade, desto högre engagemang visade revisorn för sitt oberoende. De spekulerar i orsaken till

detta och menar att det kan bero på att när revisorn känner att han/hon har ett högt kundengagemang, kompenserar han/hon detta med att vara mer känslig för sitt oberoende (Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Redovisningsstandarder ger en del utrymme för tolkningar, vilket kan ge upphov till ganska stora skillnader i den finansiella bilden som målas upp. Detta har lett till att vissa kunder ser en möjlighet att påverka revisorn till att göra vissa tolkningar som är mer fördelaktiga för kunden (Boyd, 2004). Att det ens är möjligt, kan förklaras med den tidigare nämnda förändringen i maktbalansen mellan revisorn och kunden. Revisorn är rädd för att förlora en viktig kund, framförallt eftersom kunden köper in många andra tjänster av revisionsbyrån (Coffee, 2002).

2.2.4 Relationen mellan organisations- och professionsengagemanget

I en studie av Hall (1968) undersöks relationen mellan professionella medarbetare och den organisation de verkar i. Han fann att i professionella organisationer tar medarbetarna in standarder till organisationen och påverkar även själva strukturen av organisationen (Hall, 1968). Aranya, Pollock och Amernic (1981) genomförde en studie angående professionellt engagemang hos kanadensiska auktoriserade revisorer. Studien undersökte hur professionsengagemang påverkar organisationsengagemang. Det framkom att revisionsbranschen skiljer sig från andra branscher genom att en del av arbetet handlar om att tjäna en tredje part (aktieägarna) istället för enbart den andra parten (kunden). Detta leder ofta till intressekonflikter som revisorn måste försöka lösa. Dessvärre leder det även till stora påfrestningar, stress och andra påtryckningar, vilket kan leda till dåliga omdömen som kan resultera i att revisionen misslyckas. Studien visar även på ett samband som säger att ju högre upp organisation någon är, desto mindre blir konflikten mellan organisations- och professionsengagemanget. Detta torde bero på att anställda högre upp i organisationen är mer erfarna och har lättare att hantera och lösa konflikter som uppstår, alternativt att de är mindre känsliga för konflikter.

Almer, Higgs och Hooks (2005) anser att organisationen och dess kultur påverkar professionsengagemanget, då de nyanställda ofta genomgår specifika utbildningsprogram för att anamma organisationens normer och värderingar. Denna process påverkar hur revisorn ser på sin profession, dess normer och värderingar. Det borde även ha effekt på huruvida det uppstår konflikter mellan organisations- och professionsengagemanget, som beror på skillnader i de olika engagemangens normer och värderingar.

Boyd (2004) skriver i sin artikel att spänningar mellan organisationen och professionen kommer från att de stora revisionsfirmorna började utveckla, och framför allt bredda, sitt konsulttjänsteutbud till att innefatta mer än bara revision. Detta skedde på grund av att det var betydligt mer lönsamt att sälja konsulttjänster än revisioner, vilket har utvecklats till att revisionen ses som en möjlighet till merförsäljning. I artikeln framgår det att detta även innebar ett minskat inflytande för revisorerna, att de utsattes för press från organisationen att inte förstöra relationen till kunden genom att följa en redovisningsprincip. Konsulttjänsterna är helt enkelt för

lönsamma, detta återspeglas även i en artikel av Wyatt (2004), där han skriver att girigheten är en av orsakerna till att revisorsprofessionen har fått mycket kritik i media och revisorers självständighet och värderingar har ifrågasatts.

Suddaby, Gendron och Lam (2009) testar i en empirisk undersökning av revisorer i Canada, hur kontext, innehåll och position av revisorns arbete påverkar hans/hennes engagemang till professionen. De fann att kontexten, det vill säga huruvida revisorn arbetar på en revisionsbyrå eller inte, och vilken position revisorn har i organisationen, påverkar revisorns engagemang till professionen. De som inte arbetade som revisorer på byrå uppvisade lägre engagemang till professionen än de som gjorde det. Revisorer som hade nått "top level" visade också på ett lägre engagemang till professionen. Suddaby, Gendron och Lam (2009) kunde också visa att ju större byrå revisorn arbetade på, desto lägre var hans/hennes engagemang till byrån. Det som kanske var lite mer förvånande var att de inte kunde påvisa att byråns storlek hade någon betydelse för engagemanget till professionen. Undersökningen konstaterar att det inte finns något motsatsförhållande mellan engagemang till organisationen och engagemang till professionen, skillnaderna förklaras snarast av position, kontext och innehåll av revisorns arbete.

2.2.5 Offentlig sektor

Den offentliga sektorn består av tre delar; stat, kommun och landsting. Revisionen av dessa tre kan delas upp i motsvarande tre delar. Kommuner och landsting delar lagstiftning (SFS, 1997;614), vilket gör att de är mycket lika. Statlig revision skiljer sig däremot och den, för den här uppsatsen, viktigaste skillnaden är att det inte finns något krav att använda sig av sakkunniga revisorer. Författarna har därför gjort bedömningen att de flesta revisorer som arbetar främst mot offentlig sektor, arbetar med kommuner eller landsting. Då den kommunala sektorn är störst och resonemang därifrån är fullt applicerbara på redovisning i landsting, kommer kommunal redovisning särskilt att behandlas.

2.2.6 Kommunal revision

Den kommunala redovisningen skiljer sig från den privata i några viktiga aspekter. Det är först på senare tid som kommunerna gått över till periodiserad redovisning (Paulsson, 2006). Den introducerades 1986 som en valfri metod för kommunerna och blev lagstadgad 1998 (Falkman & Tagesson, 2008). En väsentlig skillnad som finns inom den kommunala revisionen är att avvikelser från normer och standarder inte är straffsanktionerade på samma sätt som inom privat revision (Falkman & Tagesson, 2008). I en undersökning av Falkman och Tagesson (2008) fann de att efterlevnaden av redovisningsregler bara var 70%. När de sedan frågade ekonomichefer om resultatet, visade det sig att de ansåg att årsredovisningen mest bara var ett dokument, som ändå ingen läste (Falkman & Tagesson, 2008). Lagstiftningen är i övrigt ganska lik mellan offentlig och privat redovisning (Falkman & Tagesson, 2008). Redovisningsvalen kan påverka resursfördelningen inom kommunen, vilket medför att valen kan bli politiskt grundade (Falkman

& Tagesson, 2008). De revisorer som reviderar kommunernas redovisning är tillsatta av politikerna i kommunen, vilket kan medföra problem eftersom det är politiker som ska utföra den interna kontrollen inom den kommunala redovisningen. Innebörden blir att de ska granska sina egna partikamrater (Lundin, 2010). Dessa lekmannarevisorer tar sedan in professionella revisorer som experter (sakkunniga revisorer) för att se till att revisionen utförs i enlighet med god revisionssed (Lundin, 2010; Tagesson & Eriksson, 2011). Deras roll blir därmed mer konsultlik och det kan vara svårt att skilja på rollen som konsult i ekonomiska frågor och revisorsrollen (Lundin, 2010).

De inhyrda professionella revisorernas makt är mycket begränsad och kan mer betraktas som normativ snarare än formell (Tagesson & Eriksson, 2011). Tagesson och Eriksson (2011) fann i sin studie att professionella revisorer snarare förhindrar än hjälper i revisionen, då lekmannarevisorerna i kommunerna var mer medvetna om nya kommunala revisionsstandarder än de inhyrda professionella revisorerna (Tagesson & Eriksson, 2011). Tagesson och Eriksson (2011) menar att deras resultat indikerar att det finns brister både i kompetens och i oberoende hos de professionella revisorerna.

En annan viktig skillnad mellan revision i privat och offentlig sektor är intressenterna. I den privata sektorn utövar kapital och kreditmarknaden institutionellt tryck på revisorerna (Zimmerman, 1977). I den offentliga finns inte någon motsvarighet, istället måste lagen och institutionella organisationer täcka upp för denna brist (Zimmermann, 1977).

I Roodhooft och Van den Abbeele (2006) fann de att upphandlingar skiljer sig signifikant mellan privat och offentlig sektor. Offentlig upphandling styrs av Lagen om Offentlig Upphandling ("European Public Tendering Process"), med resultatet att det vinnande anbudet antingen har det lägsta priset eller är den ekonomiskt mest förmånliga. Inom den privata sektorn väljer bolagen en leverantör utifrån kriterier som pris, erfarenhet, rykte och hur interaktionen mellan kund och leverantör fungerar. Vidare skiljs offentlig och privat upphandling i målen, den privata sektorn försöker skapa strategiska allianser mellan köpare och säljare. Dessa allianser byggs på tillit och är långsiktiga. De privata bolagen försöker dessutom minska antalet serviceleverantörer för att lättare kunna sänka upphandlingskostnaderna och förbättra kvaliteten i relationen. Inom offentlig upphandling däremot, måste kontraktet återupphandlas efter ett visst tidsintervall, vilket gör att leverantören kommer med vara på "en armlängds avstånd" och strategiska allianser blir svåra att skapa.

2.2.6.1 Juridiska skillnader mellan redovisning inom offentlig och privat sektor

Att arbeta som revisor inom både offentlig och privat sektor medför vissa skillnader, dels utför revisorer inom den privata sektorn en fullständig revision och skriver sedermera även en revisionsberättelse. Hur detta ska gå till finns reglerat i revisionslagen (SFS, 1999:1079). När det däremot gäller revision inom offentlig sektor är det reglerat genom kommunallagen (SFS, 1991:900) och lagen om kommunal redovisning (SFS, 1997:614). Där framgår det att de sakkunniga revisorerna endast ska bistå de förtroendevalda lekmannarevisorerna i den omfattning som de själv anser, för att de ska kunna genomföra sin granskning i enlighet med god revisions sed (SFS, 1991:900). Här har alltså revisorn inget övergripande ansvar utan verkar som ett kontrollorgan och stöd åt lekmannarevisorerna. Det återfinns inte i kommunallagen ett lika utpräglat straffrättsligt ansvar för revisorn jämfört med revisionslagen, vilket kan ses som ett belägg för att revisorn har olika roller beroende på vilken sektor revisorn jobbar inom.

2.3 Konklusion

Forskningen som berör uppsatsens område har utvecklats. Av särskilt intresse är de senare empiriska undersökningar som funnit att det inte längre existerar något signifikant samband mellan emotionellt engagemang och den arbetsmiljö den anställde arbetar i (Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005). Forskning tyder även på att emotionellt professionsengagemang är korrelerat till organisationsengagemang, vilket medför att dessa två olika engagemang kan samverka, något som tidigare ansågs vara omöjligt. Antingen var den anställde lojal mot professionen eller mot organisationen, men inte mot både och (Meyer & Allen, 1997; Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005).

En annan intressant del av forskningen är vad som händer när en individ identifierar sig både med en organisation och med en profession. När en individ är engagerad på detta sätt medför det en risk för att konflikter ska uppstå mellan värderingarna inom professionen och organisationen som individen identifierar sig med (Meyer & Allen, 1997). Det blir därför intressant att undersöka varför dessa konflikter uppstår då ett bolag som arbetar med redovisning rimligtvis borde ha liknande mål och värderingar som revisorsprofessionen. Det finns även forskning som tyder på att om en individ har höga nivåer av emotionellt professionsengagemang, så har den en normal nivå av etisk utveckling där den tar hänsyn till sociala normer och relationer. Om individen däremot har låga nivåer av emotionellt professionsengagemang, så bidrar det till att den etiska utvecklingen är mer fokuserad på individens principer och samvete (Jeffrey & Weatherholt, 1996).

Vidare forskning om professionsengagemang kan leda till en större förståelse för hur anställda utvecklar och integrerar flera åtaganden både på, men även utanför, arbetsplatsen (Lee, Carswell & Allen, 2000). Den ökade konkurrensen inom revisionsbranschen (Bazerman, Morgan & Loewenstein, 1997) har lett till att kundengagemanget och professionsengagemanget kan komma i konflikt med varandra (Kuenzel & Krolikowska, 2008). Det är mer lönsamt för organisationerna att sälja konsulttjänster än revisionstjänster vilket innebär att revisorernas makt minskar och byrån ser ogärna att revisorn förlorar en kund enbart för att följa en redovisningsprincip (Boyd, 2004).

Den kommunala revisionen skiljer sig på två väsentliga punkter från den privata. Den stora skillnaden ligger i vilken roll revisorn tar i en kommunal revision. Den sakkunnige revisorn, det vill säga den inhyrde auktoriserade/godkända revisorn, är en inhyrd konsult snarare än revisor. Deras roll är att säkerställa att god revisionsmedvetenhet efterföljs, men utan egentliga påtryckningsmedel (Lundin, 2010; Tagesson & Eriksson, 2011). Den andra stora skillnaden är kopplingen mellan revisionen och lagstiftningen, i lagstiftningen för privat sektor finns ett straffrättsligt ansvar för revisorn som inte återfinns i den kommunala lagstiftningen.

2.4 Teoretiskt perspektiv

För att lättare förstå och se hur dessa begrepp relaterar till varandra, använder sig uppsatsen av en schematisering se figur 2. Den innefattar de tidigare definierade begreppen och försöker visa hur de påverkar revisorn, som återfinns i mitten. Denna modell utgår ifrån de tre olika engagemangen och bygger på forskning av Mowday, Steers och Porter (1979) och Aranya och Ferris (1984). Det är dock relationen mellan dessa begrepp som är det mest intressanta och framför allt om det återfinns skillnader mellan de olika engagemangstyperna sett till exempelvis konflikter. Att det finns flera olika typer av engagemang, och att individen kan identifiera sig med flera, stöds av forskning från Reichers (1985). Trots alla dessa olika typer av engagemang, är det ändå i slutändan alltid upp till revisorn själv att avgöra vilka eller vilket engagemangsideal som han/hon värdesätter högst. Detta leder till att revisorn hamnar i centrum och påverkas av, och kan påverka, alla olika typer av engagemang. Därför är pilarna i uppsatsens modell dubbelriktade vilket innebär att de olika engagemangen kan påverka varandra både positivt och negativt. Detta har också visats i forskning av Smith och Hall (2008).

Däremot är det inte helt tydligt inom forskningen hur pass mycket omgivningen, i form av den organisationen där den anställde arbetar, påverkar värderingar av de olika engagemangen. Forskning av Jeffrey och Weatherholt (1996) tyder på att det inte finns någon skillnad i det professionella engagemanget mellan olika arbetsmiljöer. Något som uppsatsen avser att finna ett svar på är hur det ser ut i Sverige mellan revisorer som arbetar inom den privata respektive offentliga sektorn, och om det finns några eventuella skillnader i professionsengagemang.

Anledningen till att uppsatsen undersöker just engagemang och inte arbetstillfredsställelse, är för att forskning av Mowday, Steers och Porter (1979), visar på att engagemang grundar sig på identifikation till organisationen. Arbetstillfredsställelse å andra sidan fokuserar mer på hur den enskilda individen upplever sin nuvarande arbetsmiljö, något som kan variera kraftigt från dag till dag. I deras artikel framgår det även att en vardaglig händelse påverkar trivseln hos en anställd, men borde sannolikt inte få den anställde att omvärdera identifieringen med organisationen. Ett starkt organisationsengagemang kan då medföra att individen har överseende med eventuella händelser som påverkar ens arbetstillfredsställelse negativt, vilket medför att man trots detta vill fortsätta vara en del av organisationen (Porter, Steers, Mowday & Boulian 1974). Organisationsengagemanget bör därför vara ett mer stabilt mått, sett över tid, jämfört med arbetstillfredsställelse (Mowday, Steers & Porter 1979).

2.5 Hypoteser

2.5.1 Professionsengagemang

Det är skillnad att arbeta som revisor inom den privata och offentliga sektorn. En betydande skillnad är att den sakkunnige revisorn inte utför hela revisionen själv utan snarare utgör en form av externkontroll. Detta återspeglas i kommunallagen genom att den sakkunnige revisorn ska biträda lekmannarevisorerna för att säkerställa att revisionsberättelsen har upprättats i enlighet med god revisionsred. Författarna tror att, på grund av att revisorn inte genomför en revision utan snarare är ett stöd som behövs i varierande omfattning, påverkas revisorns engagemang för professionens normer och värderingar. Det ska även noteras att det inte återfinns någon koppling till ett straffrättsligt ansvar om revisorn inte uppför revisionen i enlighet med god revisionsred (SFS, 1997:614). Detta kan bidra till att lekmannarevisorer inte nyttjar den sakkunniga revisorns kompetens så mycket som de skulle kunna. Det finns även risk för att den sakkunniga revisorn inte tar lika seriöst på sitt uppdrag eftersom han/hon inte riskerar ett straffrättsligt ansvar som annars är gällande vid revision inom den privata sektorn. Detta resonemang leder fram till uppsatsens första hypotes.

*Offentliga revisorer har lägre professionsengagemang än övriga revisorer **Ha***

2.5.2 Organisationsengagemang

Det finns inget som talar för att offentliga revisorer skulle ha annorlunda engagemang än andra revisorer. Det som skulle kunna förklara skillnader i organisationsengagemang ligger snarare i andra faktorer som till exempel storleken på byrån (Suddaby, Gendron & Lam, 2009).

*Offentliga revisorer har ett lika stort engagemang för organisationen som övriga revisorer **Hb***

2.5.3 Kundengagemang

I artikeln av Roodhooft och Van den Abbeele, (2006) konstaterades att de allianser mellan konsultbolag och kunder som finns hos privata bolag, har svårt att existera mellan konsultbolag och offentlig verksamhet. För att revisionsbyråer ska kunna sälja mer till en offentlig kund krävs att de vinner en upphandling som bygger på pris eller ekonomisk fördel, inte på interaktionen mellan revisorn och kunden. Kundengagemanget består dessutom av sociala band och kunskapsband (Kuenzel & Krolikowska, 2008), något som blir svårt att skapa med återkommande upphandlingar.

Offentliga revisorer har ett lägre kundengagemang än övriga revisorer **Hc**

2.5.4 Korrelationen mellan kund- och professionsengagemang

I Deis och Giroux (1992) undersökning fann de att långa kundrelationer påverkade kvaliteten på revisionen negativt. Kuenzel och Krolikowska (2008) fann att investeringar i en relation ger ett högre kundengagemang. Det tillsammans ger att ju längre en relation varat, desto högre blir kundengagemanget och desto lägre blir kvaliteten på revisionen. Relationen mellan revisorn och den offentliga verksamheten borde, på grund av avsaknaden av strategiska allianser, (Roodhooft & Van den Abbeele, 2006) resultera i att den negativa korrelationen mellan kund- och professionsengagemang är lägre.

Kundengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer.
Hd

2.5.5 Korrelationen mellan organisations- och professionsengagemang

I en studie av Aranya, Pollock & Amernic (1981) undersöktes hur organisationsengagemanget påverkade professionsengagemanget. De fann ett positivt samband mellan de två engagemangstyperna. Sambandet var av den grad att de ansåg att det vara möjligt att öka professionsengagemanget genom att öka organisationsengagemanget. Sambandet kan även ge upphov till negativa konsekvenser i form av en minskning av professionsengagemanget, som en följd av att det uppstått en konflikt mellan de två engagemangen (Aranya, Pollock & Amernic, 1981). Norris & Niebuhr (1984) ansåg att en revisionsbyrå är ett ypperligt exempel på en organisation där det kan uppstå konflikter mellan engagemangen. Almer, Higgs och Hooks (2005) anser att organisationen och dess kultur torde påverka professionsengagemanget, då de nyanställda ofta genomgår specifika utbildningsprogram och får införliva organisationens normer och värderingar. Detta bör även ha en effekt på huruvida det uppstår konflikter mellan organisations- och professionsengagemanget. Den offentliga revisorns roll skiljer sig från övriga revisorer, då revisorn endast utför en liten del av revisionen och huvudsakligen är ett stöd åt lekmannarevisorerna. En offentlig revisor blir därmed inte lika införlivad i organisationen som övriga revisorer, därför bör organisationsengagemanget inte påverka professionsengagemanget i lika stor utsträckning som tidigare studier, vilket ger följande hypotes.

Organisationsengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer. He

3 Metod

3.1 Vetenskapsteoretiskt förhållningssätt

3.1.1 Kvantitativt/kvalitativt angreppssätt

För att mäta skillnader i de olika engagemangen mellan olika grupper av revisorer använder sig uppsatsen av ett kvantitativt angreppssätt. Uppsatsen önskar finna samband mellan engagemangen och de olika typerna av revisorer och eventuellt kunna finna generaliserbara slutsatser som gäller för alla godkända och auktoriserade revisorer i Sverige. Eftersom uppsatsen avser att inte enbart försöka dra slutsatser för det undersökta antalet, bör studien vara av kvantitativ karaktär (Andersson, 1982). Vid en kvalitativ studie skulle resultatet från de fåtal studerade revisorerna enbart kunna ge en idé om hur andra revisorer tänker, å andra sidan det skulle det eventuellt även kunna ge en möjlighet att uppnå en djupare förståelse.

Däremot är det tveksamt hur pass sanningsenliga revisorernas svar är, huruvida de är lojala mot sin profession eller ej. Skulle undersökningen genomföras med hjälp av intervjuer, kan den intervjuade bli påverkad av intervjuaren (intervjuareffekt). Det finns en risk att en svarande som vill framstå som engagerad för sin profession inte svarar ärligt på frågorna, trots att intervjun är anonym.

Uppsatsen söker förklaringar till varför olika revisorer har olika engagemang, det vill säga en orsak-verkan relation eftersöks, vilket är vanligt förekommande i naturvetenskapliga undersökningar (Andersson, 1982). För att öka trovärdighet i studiens resultat ska det vara möjligt att upprepa den och då uppnå ett liknande resultat. Därför har författarna för avsikt att detaljerat redogöra för hur de har gått till väga vid genomförandet av studien. Dessutom ska inte författarnas förutfattade meningar påverka resultatet, de måste med andra ord förbli opartiska, vilket kan vara svårt vid till exempel en intervjustudie (Andersson, 1982). För att uppnå det, måste författarna snarare hålla distans (Andersson, 1982) till revisorerna och därmed minimera sin påverkan. Distansen skapas med hjälp av en webbenkätstudie, där respondenterna kan svara utan direkt påverkan av forskarna. Däremot finns det alltid en risk för påverkan av forskarna vid analysen av datamaterialet och hur de har tänkt undersöka det.

3.1.2 Deduktion

Uppsatsen utgår från teorier, ur vilka ett antal hypoteser skapas, som sedan testas mot insamlad empiri, därmed är förhållningssättet deduktivt. Alternativet, att utgå från empirin och utifrån den skapa sig en teori som passar datamaterialet (induktion), skulle lätt kunna medföra att det hittas samband som bara bygger på slump och inte har tillräcklig förankring i verkligheten (Bryman, 2011).

3.1.3 Sekundärkällor

Då uppsatsen har fått möjligheten att nyttja material från en studie som genomfördes av Gustav Johed vid Stockholms universitet, medför detta att uppsatsen baseras på sekundärkällor. Utöver Joheds material används även sekundärkällor i form av vetenskapliga artiklar och kurslitteratur. För att säkerställa att datamaterialet är så tillförlitligt som möjligt är artiklarna i största mån "peer reviewed" och har hämtats via Stockholms universitets biblioteks sökmotorer. Författarna har även försökt att gå så långt tillbaka inom forskningen som möjligt för att försöka finna den primära källan.

3.1.4 Källkritik

Trots att uppsatsen använder sig av vetenskapliga artiklar som är "peer reviewed", finns det fortfarande risk för att artiklarna innehåller felaktigheter. Att använda sig av internetbaserade källor är något som kräver extra noggrannhet och vaksamhet vid granskandet av källan (Leth & Thurén, 2000). För att hantera denna risk försöker författarna av uppsatsen i största möjliga mån att finna flera källor som stödjer de olika teoretiska perspektiven inom uppsatsen.

3.2 Metodik

I denna uppsats kommer författarna inte själva att samla in eget data, då Gustav Johed har för sin egen forskning genomfört en liknande studie, dock med ett annat syfte. Genom hans samtycke har författarna fått möjligheten att använda sig av datamaterialet till denna uppsats, som samlades in vid hans studie. Anledningen till varför författarna valde att nyttja Joheds material var för att det innebar en möjlighet att utgå ifrån ett betydligt större datamaterial än om de själva hade genomfört en egen undersökning. Möjligheten att utgå från ett stort datamaterial är nödvändig för att kunna påvisa samband med statistisk signifikans. Då uppsatsens studie inte baseras på eget insamlat material medför det att författarna inte själva har haft en möjlighet att påverka hur datamaterialet har samlats in eller anpassa metoden för att uppnå studiens syfte. Författarna anser dock inte att detta har påverkat uppsatsens studie negativt, då endast några mindre justeringar av Joheds material behövdes göras för att passa syftet i denna studie.

Joheds studie var en enkätstudie som genomfördes mellan november 2010 och januari 2011. Enkäten skickades ut till samtliga godkända och auktoriserade revisorer i Sverige. Det användbara antalet blev 3999 st, efter en justering där 89 revisorer tagits bort på grund av felaktiga adresser, att de flyttat utomlands eller pensionerat sig. Kontaktinformation till revisorerna erhöles från Revisorsnämnden. Revisorsnämnden är en statlig myndighet som har till uppgift att godkänna revisorer samt granska deras arbete och har även ett ansvar för de normer som revisorerna använder i sina uppdrag, till exempel vad som anses vara god revisionsred. Utöver detta har författarna även exkluderat ytterligare 31 revisorer som uppgav att de arbetade med andra konsulnära tjänster, då författarna ansåg att det var oklart vad dessa revisorer egentligen arbetar med och om deras arbetsuppgifter ingick i författarnas klassificering av professionens kärnverksamhet.

Varje enkät som skickades ut innehöll en unik identifieringskod samt en webbadress där de kunde besvara frågorna. Respondenterna fick även möjligheten att svara på enkäten via post och informerades om studiens syfte, hur lång tid det skulle ta att besvara enkäten, information om den rådande sekretessen samt kontaktuppgifter till forskarna bakom studien. Respondenterna fick även information om att studien följer universitetens etiska forskningsregler. Enkäten förtestades också enskilt av fyra revisorer (två auktoriserade och två godkända) innan den skickades ut. Detta ledde till att två frågor ströks från den ursprungliga enkäten. Revisorer som i studien anses arbeta inom den offentliga sektorn är kodade som en revisor som företrädesvis ägnar sig åt revision inom den offentliga sektorn. De kommer hädanefter benämnas som offentliga revisorer. Det är viktigt att notera att dessa revisorer även kan ha uppdrag inom den privata sektorn.

Frågorna i Joheds studie består av 6 bakgrundsfrågor och 55 förklarande variabler uppdelade i två kategorier, revisorers attityder och revisionens inriktning. Svartalternativen var ordnade efter en likertskala "som är en ordnad kategoriskala där varje nivå har en verbal förankring" (Karlsson, 2005, s 10). Författarna kommer dock enbart att behandla kategorin rörande revisorernas attityder, kategorin som behandlar revisionens inriktning behandlas ej i denna uppsats. Frågorna som använts för uppsatsens studie återfinns i bilaga 1. De förklarande variablerna i studien har sedan kodats med hjälp av en artikel av Suddaby, Gendron, och Lam, (2009).

En av de främsta fördelarna med en enkätstudie är att det inte uppstår någon påverkan från intervjuaren. Det finns ändå risk att respondenten inte svarar sanningsenligt, vilket kan bero på till exempel missuppfattning av frågan. För att kunna kontrollera detta ställs flera frågor där det finns en bakomliggande fråga. Det vill säga att vissa frågor står i motsattnförhållande till varandra: Ett "Ja" på den ena bör leda till, om respondenten svarar sanningsenligt på frågorna, ett "Nej" på den andra. Även om en intervjuareffekt undviks, finns det fortfarande en risk att det uppstår en tolkning vid inhämtandet av materialet.

3.3 Datamaterial

I datamaterialet finns frågor för att mäta professions-, organisations- och kundengagemang. Alla engagemang mäts inte ur alla aspekter, utan endast ur de aspekter som antas vara de viktigaste för just det engagemanget. Det för uppsatsen viktigaste engagemanget att mäta är professionsengagemanget, vilket i datamaterialet är uppdelat i tre delar. Den första delen mäter hur mycket revisorn associerar sig till oberoendevärderingen. Den andra mäter hur stolt revisorn är över revisorsprofessionen och den tredje hur revisorn värderar sin revisorstitel som karriärsval. De tre delarna kan kopplas till de tre delarna av engagemang; en tro på och accepterande av professionens mål och värderingar, en vilja att anstränga sig för professionen och en vilja att fortsätta arbeta inom professionen. Kundengagemanget mäts i hur nära revisorn associerar sig till kunden, vilket inte tydligt kan kopplas till någon enskild av de tre engagemangen, utan får ses som en sammanvägning av de tre. För organisationsengagemanget gäller detsamma, det mäts med en uppsättning frågor, som är en sammanvägning av engagemangets alla tre delar.

Frågorna är graderade enligt Likertskalan, 1 till 7, där 1 är det lägsta och 7 det högsta. Likertskalan är en av de mest frekvent använda skalorna när det gäller att göra attitydsstudier (Carifio & Perla, 2008). Inom varje grupp; professions-, organisations- och kundengagemang, tas medianen av frågorna för varje svarande. Enkäten är utformad så att det finns en bakomliggande struktur i frågorna. Det gör att det går att få reda på om svaren är konsekventa eller om personer svarat inkonsekvent på frågorna bara för att bli klara, eller tolkat frågorna annorlunda. Detta uppnås exempelvis genom att frågorna omformuleras.

I materialet är det endast 21 revisorer som angett att de främst arbetar med offentlig sektor. 21 av ca 4000 kan tyckas vara få, men det är inget hinder för att statistiskt testa skillnader. Konsekvensen av att det är så få är att det är svårare att få statistisk signifikans.

3.4 Statistisk metod

För den statistiska behandlingen av respondentsvaren behöver svarsvariablernas typ definieras. Likertskalan kan tolkas på två sätt, antingen som en intervallskalevariabel, eller som ordinaldata. Intervallskala innebär att respondenten har angett ett svar "på skalan 1-7", där varje skalsteg är av lika längd. Det innebär också att en tvåa är dubbelt så stor som en etta och en trea tre gånger så stor som en etta och så vidare. Detta synsätt är inte ovanligt (Svensson, 2001) och har använts i flera av de artiklar som studerats (Suddaby, Gendron & Lam, 2009; Gendron, Suddaby & Lam, 2006). Det andra alternativet, att svaren är av ordinalskaletypen, innebär att respondenten har graderat sin uppfattning. Tolkningen blir då att en tvåa är större än en etta, men det går inte att säga hur mycket större. Uppsatsen kommer att tolka likertskalan som en ordinalskala. Författarna anser att detta synsätt är mera lämpligt, då studien baseras på respondenternas attityder vilket medför att det blir omöjligt att avgöra hur pass mycket bättre en 6:a är än en 3:a för en viss respondent, jämfört med en annan. De frågor som besvaras samma fråga grupperas och mediansvaret av dem sparas för analys. I de fall som respondenten svarat att han/hon inte har någon uppfattning, exkluderas svaret från medianberäkningen.

Enkätsvaren är grupperade så att flera frågor svarar mer eller mindre på samma fråga. Förhoppningen är att den svarande ska ange samma svar på alla liknande frågor. För att mäta detta används cronbach's alpha¹. En tumregel är att om $\alpha > 0,7$ kan den interna konsistensen ("internal consistency") anses tillräckligt bra.

Respondentsvaren är uppdelade i två grupper, offentliga revisorer och övriga revisorer. För att undersöka om det finns attitydskillnader mellan revisorsgrupperna används Mann-Whitney U test². Testet är en form av rangsummetest och är ickeparametriskt, det är därmed lämpligt för test av ordinalskalevariabler (Weinberg & Goldberg, 1990). Mediansvaren från offentliga revisorer jämförs med mediansvaret hos övriga revisorer. Uppsatsens krav på signifikans är att den är högst 5%.

På grund av att datamaterialet består av ordinaldata, går det inte att använda vanlig korrelationskoefficientsberäkning. Istället kommer uppsatsen använda Pearsons rho, som lämpar sig för korrelation mellan ordinalskalevariabler (Weinberg & Goldberg, 1990)³.

¹ För mer information om cronbach's alfa se:

Cronbach L J. Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika* 1951; 16:297–333.

² För mer information om Mann Whitney U test se: Weinberg, S., Goldberg, K. (1990). *Statistics for the behavioral sciences*. Oakleigh: Cambridge University Press

³ För mer information om Pearsons rho se: Weinberg, S., Goldberg, K. (1990). *Statistics for the behavioral sciences*. Oakleigh: Cambridge University Press

3.5 Metodkritik

Det finns vissa nackdelar med den valda undersökningsmodellen som kan försämra kvaliteten på studien. Den kanske mest uppenbara nackdelen som gäller alla enkätstudier är risken för bortfall (Dahmström, 2009). Svarefrekvensen på studien var 41 %, vilket gav 1631 svar av 3999 möjliga. Detta medför att det finns en risk för bias, då det är mycket svårt att veta om de som inte svarade har några andra egenskaper än de som svarade. En annan nackdel är att ingen finns till hands om respondenten uppfattar frågorna som oklara (Dahmström, 2009). Om någon av frågorna skulle verka otydlig för den svarande finns risken att han/hon kryssar felaktigt eller hoppar över frågan. Den sista nackdelen rörande enkätundersökningar är att det inte går att veta vem som faktiskt svarar på frågan (Dahmström, 2009). Enkäterna kan ha blivit besvarade av andra än de som var avsedda att svara. Tyvärr är det mycket svårt att veta om så är fallet, men med tanke på att en av bakgrundsfrågorna är vilken typ av revisor den svarande är (godkänd/auktoriserad), måste det antas att den svarande är en revisor. Frågorna skickades dessutom endast ut till godkända eller auktoriserade revisorer. Författarna anser även att Joheds material innehåller få observationer av revisorer inom offentlig sektor, vilket försvårar möjligheten att finna signifikanta statistiska samband.

3.5.1 Reliabilitet-validitet

Det går att ifrågasätta lämpligheten att mäta attityder med en sjugradiga likertskala. Problemet uppstår då det finns en stor osäkerhet i hur folk tolkar graderingen av skalan, vad en respondent anser vara en trea kan en annan respondent uppfatta som en femma. Detta medför att det kan bli svårt att tolka resultaten även om respondenterna hade en enhetlig uppfattning om sin attityd till frågan. Det går även att vara kritisk till huruvida svaren till de ställda enkätfrågorna verkligen svarar på hur stort deras engagemang är. Alla revisorer svarade inte vid samma tillfälle, vilket gör att externa händelser kan påverka hur de svarar på frågorna. Till exempel kan en artikel i en morgontidning om en revisionsskandal påverka de revisorer som svarar den dagen.

3.5.2 Forskningsetik

Denna studie baseras på sekundärdata, det vill säga informationen som nyttjas är redan insamlad. Studien har för avsikt att efterfölja Vetenskapsrådets forskningsetiska aspekter, där fokus kommer att ligga på konfidentialitetskravet och nyttjandekravet (Vetenskapsrådet, 2002). Detta innebär att den information som författarna fått tillgång till enbart kommer att användas för just denna studie samt att informationen förvaras på ett säkert sätt (Vetenskapsrådet, 2002).

4 Resultat

4.1 Professionsengagemang

Noll-Hypotes

*Professionsengagemang är lika stort eller högre för offentliga revisorer än övriga revisorer **Ha0***

Mot-hypotes

*Offentliga revisorer har ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer **Ha1***

Professionsengagemanget är uppdelat i de tre aspekterna: Värdet av revisorstitel, oberoende och professionsstolthet. Alla tre mäter professionsengagemanget ur tre aspekter.

4.1.1 Värdet av revisorstiteln

Tabell 1

	Värde titel
Mann-Whitney U	12120,500
Z	-1,596
Asymp. Sig. (2-tailed)	,110

Noll-hypotesen går ej att förkasta, Ha1 går att förkasta på 5,05% nivån.

Uppsatsens studie kunde inte finna att offentliga revisorer skulle ha ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer. Däremot var det uppseendeväckande att en motsatt hypotes nästan var signifikant. Det går emot det författarna tidigare argumenterat för, att revisorer inom den privata sektorn skulle ha ett lägre professionsengagemang. Värdet av revisorstiteln har av författarna tolkats som ett emotionellt engagemang inom professionsengagemanget.

4.1.2 Oberoende

Tabell 2

	Oberoende
Mann-Whitney U	12162,500
Z	-1,740
Asymp. Sig. (2-tailed)	,082

Noll-hypotes förkastas på 4,1%-nivån.

Som tidigare nämnts är det viktigt att vara oberoende för en revisor, uppsatsens studie tyder på att offentliga revisorer har ett lägre engagemang till oberoendevärderingen. Med andra ord innebär det att offentliga revisorer värdesätter att vara oberoende lägre än revisorer inom den privata sektorn. Att värdesätta att vara oberoende tolkas av författarna som ett normativt engagemang inom professionsengagemanget.

4.1.3 Professionsstolthet

Tabell 3

	Stolthet
Mann-Whitney U	12479,000
Z	-1,589
Asymp. Sig. (2-tailed)	,112

Noll-hypotes kan inte förkastas. Mot-hypotes kan förkastas på 5,5%-nivån

Uppsatsens hypotes kunde inte stödjas av datamaterialet. Däremot finns det antydningar till att det motsatta gäller, det vill säga att offentliga revisorer har en högre professionsstolthet (emotionellt engagemang) än övriga revisorer. Signifikansnivån för att det motsatta ska gälla är 5,5% vilket är högre än uppsatsens krav och det går därmed inte att dra några generaliserbara slutsatser ifrån det.

4.2 Organisationsengagemang

Noll-Hypotes

Offentliga revisorer har ett lika stort engagemang för organisationen som övriga revisorer **Hb0**

Mot-hypotes

Offentliga revisorers organisationsengagemang skiljer sig från övriga revisorer **Hb1**

Tabell 4

	Organisationsengagemang
Mann-Whitney U	10806,500
Z	-2,543
Asymp. Sig. (2-tailed)	,011

Noll-hypotes förkastas på 0,6%-nivån.

Hypotesen om att revisorers organisationsengagemang var likvärdigt mellan offentlig och privat sektor kunde inte stödjas av uppsatsens studie. Det framstår dock som att det återfinns en skillnad i organisationsengagemang mellan revisorer inom offentlig och privat sektor. Frågorna som användes för att analysera organisationsengagemanget kategoriserades till att svara mot alla de tre typerna av engagemang (emotionellt, varaktigt och normativt). Däremot analyseras inte eventuella korrelationer eller konflikter mellan engagemangen inom organisationsengagemanget, då uppsatsens syfte är att undersöka eventuella skillnader mellan professionsengagemanget mellan revisorer inom offentlig och privat sektor.

4.3 Kundengagemang

Noll-Hypotes

Offentliga revisorer samma eller högre kundengagemang än övriga revisorer **Hc0**

Mot-hypotes

Offentliga revisorer har ett lägre kundengagemang än övriga revisorer **Hc1**

Tabell 5

	Kundengagemang
Mann-Whitney U	12192,000
Z	-1,248
Asymp. Sig. (2-tailed)	,212

Noll-hypotes kan inte förkastas. Går att förkasta noll-hypotes på 10,6%-nivån.

Studien testade huruvida offentliga revisorer har ett lika stort eller ett högre kundengagemang än övriga revisorer. Denna hypotes kunde dock inte förkastas inom det valda signifikansintervallet utan först på drygt 10% nivå. Det återfinns därmed vissa tendenser för att övriga revisorer har ett större kundengagemang, men studien kunde inte finna ett tillräckligt signifikant samband för detta. Frågorna som användes vid analysen av kundengagemanget blev samtliga kategoriserade som emotionellt engagemang. Det är därför inte möjligt att studera eventuella korrelationer eller konflikter inom de olika grupperna av revisorer mellan de olika engagemangstyperna inom kundengagemanget.

4.4 Korrelationen mellan kund- och professionsengagemang

Kundengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer Hd

Tabell 6

Korrelationer

Jag är företrädesvis...

Offentlig

	Värde titel	Stolthet	Oberoende	Organisation	Kund	
Värde titel	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 1					
Stolthet	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,00	0,846**	1			
Oberoende	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,49	0,17	0,03	1		
Organisation	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,06	0,43	0,28	0,641**	1	
Kund	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,20	0,31	0,31	-0,37	-0,19	1

Övriga

	Värde titel	Stolthet	Oberoende	Organisation	Kund	
Värde titel	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 1					
Stolthet	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,00	0,395**	1			
Oberoende	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,00	0,134**	0,216**	1		
Organisation	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,00	0,242**	0,122**	0,504**	1	
Kund	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) 0,00	0,122**	-0,03	0,169**	0,164**	1

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

För offentliga revisorer är korrelationskoefficienten (Pearson's rho) mellan kundengagemang och de tre aspekterna av professionsengagemang inte signifikant skilt från noll. För övriga revisorer finns det en svag signifikant korrelation mellan kundengagemang och professionsstolthet (0,169) och även mellan kundengagemang och värdet av revisorstiteln (0,122). Tyvärr går det inte att säga om det finns någon skillnad mellan offentliga revisorer och övriga revisorer.

4.5 Korrelationen mellan organisations- och professionsengagemanget

Organisationsengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer **He**

För offentliga revisorer, finns det en signifikant korrelation mellan profession och organisation, nämligen den mellan organisationsengagemanget och oberoendevärderingen (0,641). Motsvarande för övriga revisorer är 0,122, också den signifikant. Skillnaderna mellan korrelationskoefficienterna är också signifikant, det vill säga organisationsengagemanget och oberoendevärderingen korrelerar i högre utsträckning för offentliga revisorer.

Korrelationen är i datamaterialet större mellan organisations- och professionsengagemanget (oberoendevärderingen) för offentliga revisorer än övriga revisorer. Detta är tvärt emot den hypotes som uppsatsen ställde. Korrelationen är dessutom ganska stor (0,641), vilket innebär att det går att säga att offentliga revisorer har en positiv samvariation mellan sitt organisationsengagemang och sitt engagemang till oberoendevärderingen.

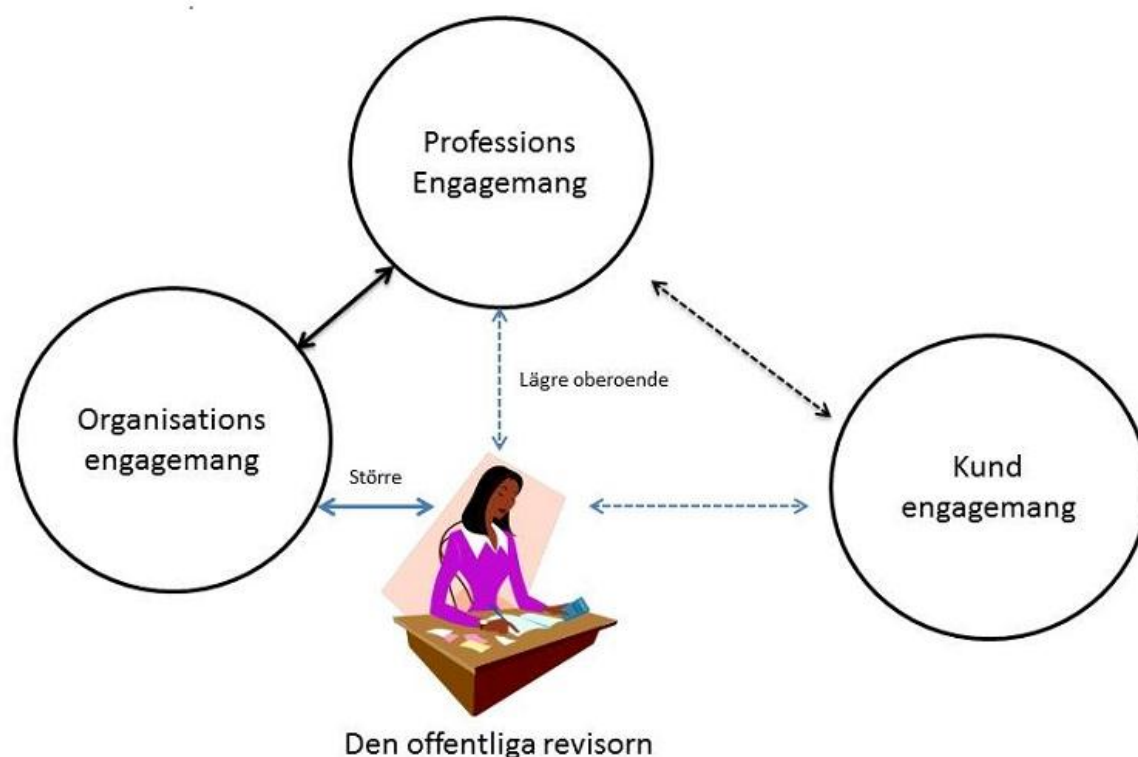
4.6 Sammanfattning

Offentliga revisorer har ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer. (Värdet av revisorstitel)	Stöds inte (En motsatt hypotes stöds på 5,05%-nivå)
Offentliga revisorer har ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer. (Oberoende)	Stöds
Offentliga revisorer har ett lägre professionsengagemang än övriga revisorer. (Professionsstolthet)	Stöds inte (En motsatt hypotes stöds på 5,5%-nivå)
Offentliga revisorer har ett lägre eller lika stort engagemang för organisationen som övriga revisorer.	Stöds inte (<i>Motsatsen stöds</i>)
Offentliga revisorer har ett lägre kundengagemang än övriga revisorer.	Stöds inte (Stöds på 10,6%-nivå)
Kundengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer.	Stöds inte
Organisationsengagemanget korrelerar mindre med professionsengagemanget för offentliga revisorer.	Stöds inte (<i>Motsatsen stöds</i>)

5 Slutsatser

5.1 Jämförelse hypotes-resultat

Studiens resultat ska åskådliggöras i figur 3 som är en modifierad variant av figur 1 där författarna har anpassat bilden efter studiens resultat. Kundengagemanget har flyttats längre bort från revisorn då det hade en mycket svag påverkan på hur revisorn förhåller sig till professionsengagemanget. Organisationsengagemanget har däremot flyttas närmare då studien uppmätte att offentliga revisorer har ett högre organisationsengagemang än privata revisorer. Däremot så värderar de offentliga revisorerna oberoendet lägre än vad de privata revisorerna gör, vilket har medfört att pilen är streckad då detta likställs med en svagare påverkan på den offentliga revisorn.



Figur 3: Revisorns relation till engagemangen (modifierad)

5.1.1 Professionsengagemang

Empirin visar på att offentliga revisorer har ett lägre engagemang gentemot oberoendevärderingen än övriga revisorer. Det kan finnas flera orsaker till detta, en kan vara svårigheten för revisorn att identifiera för vem han/hon gör revisionen. För övriga revisorer finns tydliga intressenter som ska ha nytta av informationen som skapas. Vilka som ska ha nytta av informationen inom den kommunala revisionen är inte lika tydligt, då de flesta invånare i kommunen saknar ett intresse för kommunal revision (Zimmerman, 1977). Den främsta intressenten blir då kommunen. Om kommunen är den främsta intressenten skulle det enligt Zimmerman innebära att kommunen föredrar ett redovisningssystem som är flexibelt kring vilken information som presenteras för vem. Revisorn sätts då i en svår situation i och med att invånarna i kommunen faktiskt ska kunna dra nytta av den kommunala revisionen.

En mer trolig förklaring kan vara hur revisionen sker i kommuner. Revisionen behöver inte nödvändigtvis göras av professionella revisorer, istället kan revisionsavdelningen i kommuner bestå av politiskt tillsatta lekmannarevisorer (Tagesson & Eriksson, 2011). Ofta hyr dessa revisorer in expertis, som exempelvis auktoriserade revisorer, för att hjälpa till vid revisionen (Tagesson & Eriksson, 2011). Tanken är att detta ska säkerställa kvaliteten på revisionen. Tyvärr leder detta till att det går att ifrågasätta den professionella revisorns oberoende (Cassel, 2000). De politiskt tillsatta lekmannarevisorerna har möjlighet att välja revisor efter egen politisk agenda (Tagesson & Eriksson, 2011). Dessutom har den inhyrda revisorn inget påtryckningsmedel mot den kommunala revisionen, revisorsrapporten har inte samma värde som inom privat sektor (Tagesson & Eriksson, 2011). Revisorn står inte själv som ansvarig för hela revisionen utan är istället ett stöd för lekmannarevisorn.

Jämfört med den revisor som är ansvarig för revisionen av ett privat bolag är ansvaret betydligt större, då revisorn måste säkerställa att det finns belägg för den revisionsberättelse som avläggs oavsett om den är ren eller inte. Om det skulle framkomma att revisorn under revisionsuppdraget uppsåtligen, eller av oaktsamhet, skadar bolaget ska han/hon ersätta skadan (SFS, 1999:1079). Sett till det juridiska ansvaret som vilar på en revisor, så anser författarna det som ett tydligt incitament för att värna om professionens normer och värderingar. Förklaringen till varför de offentliga revisorerna har ett lägre professionsengagemang skulle då vara frånvaron av en straffsanktionering i lagen om kommunal redovisning (Falkman & Tagesson, 2008). Den sakkunnige revisorn förutsätts vara oberoende. Detta bör kontrolleras, annars går det att ifrågasätta syftet med att anlita en sakkunnig som ska säkerställa att den kommunala revisionen genomförs på ett korrekt sätt. Den sakkunniges råd ska bidra till att säkerställa att de finansiella rapporterna är rättvisande och att revisionen är gjord enligt god revisionsred. Tvivel om så är fallet kan uppstå om den sakkunnige revisorn inte är oberoende, vilket som tidigare nämnts, undergräver hela syftet med revisionen.

Intressant är också att empirin antyder, dock inte med tillräcklig signifikans, att offentliga revisorer är "stoltare" över sin titel samt att de värderar den högre. Sambandet får anses en aning suspekt, då författarna anser att om revisorn värderar sin titel och känner sig stolt över den, borde detta återspeglas av att revisorn borde värdera professionens normer och värderingar högt. Studiens resultat tyder på att offentliga revisorer är stoltare över sin titel och värdesätter den högre än privata revisorer, men känner ett lägre oberoendeengagemang.

Suddaby, Gendron och Lam (2009) anser att revisorer som arbetar inom det traditionella revisionsyrket, det vill säga på en revisionsbyrå, har ett högre engagemang till bland annat valet av yrke och stoltheten över professionen, än de som arbetar utanför den traditionella formen av revisionsyrket. Studiens resultat talar alltså emot sambandet som Suddaby, Gendron och Lam (2009) fann. Författarna anser att sambandet är tvivelaktigt och att offentliga revisorer har en annan roll jämfört med revisorer av privata bolag, samt att det går emot tidigare forskning. Det gör det svårt att se att offentliga revisorer skulle ha en mer traditionell revisorsroll än övriga revisorer, snarare tvärtom. Resultatet får därmed betraktas som en statistisk slump och analyseras inte vidare.

5.1.2 Organisationsengagemang

Empirin visade sig inte stödja den uppställda hypotesen om att offentliga revisorer skulle ha ett lika stort organisationsengagemang. Istället framkom det att de har högre organisationsengagemang än övriga revisorer, vilket skulle kunna bero på att de sakkunniga revisorerna inte agerar inom sin egentliga revisorsroll. Detta motiveras genom att de väljs ut av lekmannarevisorerna, de kan själv välja sina sakkunniga revisorer, vilket medför en möjlighet att välja en revisor som har liknande åsikter och uppfattningar (Tagesson & Eriksson, 2011). Därmed finns det en risk att revisorn redan från början inte är oberoende. Utöver detta ser revisorn inte sig själv som en revisor utan mer som en konsult vid de offentliga uppdragen. Detta leder till att det inte känns uppenbart för revisorn att anamma professionens normer och värderingar.

En annan förklaring skulle kunna vara att organisationens värderingar inte överensstämmer helt med professionens. Revisorn känner inte att han/hon utför ett arbete inom sitt professionsområde och revisorn anammar istället sin organisations värderingar. Kontexten för uppdraget har alltså en stor påverkan på revisorns värderingar, det måste vara ett uppdrag som får revisorn att känna sig som en revisor för att han/hon ska anamma professionens värderingar. Är revisorn på uppdrag där rollen är konsultlik, anser kanske inte revisorn det nödvändigt att följa sin professions alla normer och värderingar. Istället använder sig revisorn av organisationens normer och värderingar, men det leder till att det skapas ett orosmoment då uppsatsens studie tyder på att revisorn under dessa förutsättningar värdesätter oberoende lägre än organisationens mål och värderingar.

Detta medför, som tidigare nämnts, att revisorn snarare ses som en konsult. I rollen som konsult är det inte säkert att det är samma engagemang som driver revisorn. Författarna anser att revisorn drivs av ett organisationsengagemang snarare än ett professionsengagemang, då det inte är lika tydligt vem revisorn ska vara opartisk mot. Revisorns konsultuppdrag blir i detta fall endast att hjälpa lekmannarevisorn. Eventuella påtryckningar från bolaget förekommer inte heller då alla tjänster ska upphandlas separat (SFS, 2007:1091). Eftersom det inte förekommer några påtryckningar på de offentliga revisorerna att sälja in fler tjänster, så uppstår det inte heller några spänningar mellan organisations- och professionsengagemanget (Boyd, 2004), något som annars drabbar de privata revisorerna. Allt detta summeras till att revisorn i sin konsultroll inte upplever några spänningar mellan de olika engagemangen som kan påverka det emotionella organisationsengagemanget negativt. Inte heller borde de andra två typerna av organisationsengagemang (varaktighet & normativt) påverkas negativt då det inte uppstår några spänningar. Ser vi till studiens teoretiska perspektiv förklaras detta av att det inte finns någon påverkan mellan organisations- och professionsengagemangen eftersom revisorn inte återfinns i sin normala yrkesroll. Professions- och organisationsengagemanget är förenliga (Aranya & Ferris, 1984). Revisorerna känner ett större organisationsengagemang inom den offentliga sektorn eftersom deras uppdrag i större utsträckning inte berörs av ett professionellt engagemang.

5.1.3 Kundengagemang

Empirin stödjer inte hypotesen om att offentliga revisorer skulle ha ett lägre kundengagemang än övriga revisorer. Sambandet finns, men är mycket svagt. Det kan finnas två orsaker till resultatet, antingen var det för få observationer i datamaterialet, eller så existerar inte det eftersökta sambandet. En förklaring till att revisorerna har högre kundengagemang än väntat, kan vara att deras roll kan tolkas mer som en konsulttjänst. I sin konsultroll behöver de inte distansera sig till sina kunder på samma sätt som övriga revisorer. Samtidigt tror författarna att det offentliga upphandlingsmomentet gör att distansen ökar mellan revisor och kund. Tyvärr kan inte empirin ge svar på det.

5.1.4 Korrelationen mellan kund- och professionsengagemanget

Det gick inte att hitta några signifikanta skillnader mellan offentliga revisorer och övriga revisorer. För revisorer i allmänhet finns ett mycket svagt samband mellan professionsengagemang och kundengagemang. Sambandet är visserligen statistiskt signifikant, men ytterst litet, vilket får till följd att det egentligen inte går att dra några slutsatser utifrån det. Det som är intressant att notera är att det i alla fall inte finns något motsatsförhållande mellan kund- och professionsengagemang, det vill säga att ett högt kundengagemang medför ett lågt professionsengagemang.

5.1.5 Korrelationen mellan organisations och professionsengagemanget

Det statistiska resultatet ger att oberoendevärderingen och organisationsengagemanget, speciellt för offentliga revisorer, korrelerar positivt med varandra. Uppsatsens ansats var att de skulle korrelera, men att korrelationen skulle vara lägre för offentliga revisorer. Offentliga revisorer har också en lägre oberoendevärdering och ett högre organisationsengagemang än övriga revisorer. Sammantaget blir det svårt att förklara detta med de teoretiska modeller som använts.

5.2 Förslag till vidare forskning

I uppsatsen framgår det att en förklaring till värderingen av oberoende hos revisorerna kan förklaras av vilken roll de har i sina uppdrag. En revisor som arbetar med kommuner är i första hand konsult, snarare än revisor, och är därmed inte i sin traditionella roll. Den här uppsatsen bygger på data där revisorerna har kategoriserat sig själva enligt vad de arbetar främst med. Det framgår inte i vilka roller som revisorn arbetar, eller i vilken utsträckning. Författarna tror att det hade varit intressant att angripa oberoendefrågan utifrån ett rollperspektiv. Hur skiljer sig revisorers attityd till oberoendefrågan i rollen som konsult respektive revisor?

Studien har inte närmare studerat förhållandet mellan de olika delarna i professionsengagemanget. Professionsengagemang är en central del av revisorns arbete och är därför värt att studera närmare. Uppdelningen av engagemanget i de tre delar som använts här är inte självklar. Det kan finnas anledning att testa engagemanget utifrån ett annat perspektiv och också undersöka hur de olika professionsengagemangsdelarna förhåller sig till varandra.

Vem som är principal och vem som är agent i kommunal revision är inte alls lika tydligt som i privat verksamhet. Det vore därför intressant att undersöka revisorernas attityder till olika intressentgrupper för att identifiera den primära intressenten.

5.3 Avslutande kommentarer

Uppsatsens studie har funnit att revisorer påverkas av, och värderar, engagemangen olika beroende på om de arbetar inom offentlig eller privat sektor. Något entydigt svar på vad dessa skillnader skulle bero på har inte konstaterats, men författarna anser att skillnaderna kan förklaras av revisorns olika roller inom privat och offentlig sektor. Inom den offentliga sektorn har revisorn en betydligt mer tillbakadragen roll vilket medför att man inte känner ett lika stort engagemang för sin profession och dess värderingar. Detta speglas i studien av att offentliga revisorer värderar oberoendet lägre än revisorer som arbetar inom den privata sektorn. Skulle man istället vända på det ovannämnda och se det utifrån att revisorer inom den privata sektorn värderar oberoendet högre, skulle detta kunna förklaras av hur miljön inom den privata sektorn ser ut - där revisorernas förtroende har fått sig en ordentlig törn efter revisionsskandalerna som uppdagades i början av 2000-talet. Detta har medfört att revisorer inom den privata sektorn mer eller mindre måste värdera oberoendet högt. Konsekvensen av att inte göra det skulle medföra att kunderna inte anlitar en. Vad som är intressant att reflektera över är huruvida revisorers förhållande till de olika engagemangen är något de själva styr över, eller om deras värderingar snarare är formade utifrån den omgivning där de är verksamma.

6 Referenser

Almer, E., Higgs, J. L., & Hooks, K. L. (2005). A Theoretical Framework of the Relationship between Public Accounting Firms and Their Auditors. *Behavioral Research In Accounting*, 171-22.

Andersson, S. (1982). *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Bokförlaget korpen

Aranya, N., & Ferris, K. R. (1984). A Reexamination of Accountants' Organizational-Professional Conflict. *Accounting Review*, 59(1), 1-15

Aranya, N. N., Pollock, J. J., & Amernic, J. J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 6(4), 271-280.

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

Bergsgård, J. (2010). Slapphänt revision i HQ. *Veckans Affärer*
Tillgänglig på internet: <http://www.va.se/vabors/2010/08/30/slapphant-revision-i-hq/>
Hämtad den 2011-09-26

Booth, C. (2002). Called to account. *Times magasin*.
Tillgänglig på internet: <http://www.time.com/time/business/article/0,8599,263006,00.html>
Hämtad 2011-10-12

Boyd, C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398.

Bryman, A. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*, upplaga 2:1, Malmö:Liber

Carifio, J., & Perla, R. (2008). Resolving the 50-year debate around using and misusing Likert scales. *Medical Education*, 42(12).

Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externredovisning*. Stockholm:SNS.

Coffee Jr., J. C. (2002). Understanding Enron: 'It's About the Gatekeepers, Stupid.'. *Business Lawyer*, 57(4), 1403.

Dahmström, K. (2009) *Från datainsamling till rapport*, upplaga 4:5 Studentlitteratur

DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal Of Accounting & Economics*, 3(3), 183-199

Deis Jr., D. R., & Guiroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *Accounting Review*, 67(3), 462-479

Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S.M., & Prawitt, D.F., *Auditing & Assurance Services*, upplaga 2:1, McGraw-Hill Education

Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24(3), 271-283.

Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.

Goetz Jr., J. F., Morrow, P. C., & McElroy, J. C. (1991). The effect of accounting firm size and member rank on professionalism. *Accounting, Organizations & Society*, 16(2), 159-165.

Hall, H. R. (1968). Professionalization and Bureaucratization. *American Sociological Association*, 33(1), 92-104

Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' Commitment to Their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research. *Behavioral Research in Accounting*, 1789-109

Hansen, M. T. (1999). The Search-Transfer Problem: The Role of Weak Ties in Sharing Knowledge across Organization Subunits. *Administrative Science Quarterly*, 44(1), 82-111.

Jeffrey, C., & Weatherholt, N. (1996). Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 88

Jobber, D., & Fahy, J. (2006). *Foundations of Marketing*, 2 ed, London:McGraw-Hill

Karlsson, P AstraZeneca R&D Södertälje. (2005) Är det OK att använda parametriska metoder när man analyserar Likertskalor? *Quartilen*, 19(4).

Tillgänglig på internet: <http://www.burestam.com/qvartilen/WEBQvartilenVol19-4.pdf>

Hämtad den 2011-10-24

Knapp, M. C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *Accounting Review*, 60(2), 202

Kuenzel, S., & Krolikowska, E. (2008). The effect of bonds on loyalty towards auditors: the mediating role of commitment. *Service Industries Journal*, 28(5), 685-700

Lee, K, Carswell, J. J., & Allen, N. J. (2000). A Meta-Analytic Review of Occupational Commitment: Relations With Person- and Work Related Variables. *Journal of Applied Psychology*, 85(5), 799-811

Leth, G., & Thurén, T. (2000). *Källkritik för internet*. [Elektronisk]
Tillgänglig på internet: http://www.kth.se/polopoly_fs/1.124274!/Menu/general/column-content/attachment/kallkritik_internet.pdf
Hämtad den 2011-11-02

Lundin, O. Revisionen reviderad: En rapport om en kommunal angelägenhet. Stockholm: En rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) 2010:6.

Macey, J. R. & Sale, H, "Observations on the Role of Commodification, Independence, Governance, and the Demise of the Accounting Profession" (2003). *Faculty Scholarship Series*. Paper 1416.
Tillgänglig på internet: http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1416
Hämtad den 2011-10-13

Meyer, J.P., & Allen, N.J. (1997). *Commitment in the workplace: Theory, research and application*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Morgan, R. M., & Hunt, S. D. (1994). The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing. *Journal Of Marketing*, 58(3), 20.

Mowday, R. T., Steers, R. M. & Porter, L. W., The Measurement of Organizational Commitment, *Journal of Vocational Behavior* (1979), pp. 224-247.

Norris, D. R., & Niebuhr, R. E. (1984). Professionalism, organizational commitment and job satisfaction in an accounting organization. *Accounting, Organizations & Society*, 9(1), 49-59

Porter, L. W., Steers, R. M., Mowday, R. T., & Boulian, P. V. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*. 1974, 59, 603-609.

Reichers, A. E. (1985). A Review and Reconceptualization of Organizational Commitment. *Academy of Management Review*, 10(3)

Roodhooft, F., & Van den Abbeele, A. (2006). Public procurement of consulting services. *International Journal of Public Sector Management*, 19(5), 490-512.

Smith, D., & Hall, M. (2008). An Empirical Examination of a Three-Component Model of Professional Commitment among Public Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 75-92

Statens offentliga utredning, (2004:47) *Näringslivet och förtroendet. Finansiell rapportering & revision* [Elektronisk]. Stockholm SOU

Tillgänglig på internet: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/02/04/45/a6fb2904.pdf>

Hämtad den 2011-11-01

Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 34(3/4), 409-427.

Svensson, E. (2001). Construction of a single global scale for multi-item assessments of the same variable. *Statistics in Medicine*, 20, 3831-3846

Svensk författningssamling

Revisionslagen (1999:1079)

Revisorslagen (2001:883)

Kommunallagen (1991:900)

Lagen om offentlig upphandling (2007:1091)

Lagen om kommunal redovisning (1997:614)

Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they don't scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), 272-285. doi:10.1111/j.1468-0408.2011.00525.x

Vetenskapsrådet.(2002) *Forskningsetiska principer inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning*. [Elektronisk] Stockholm: Vetenskapsrådet.

Tillgänglig på internet:

<http://www.fek.su.se/PageFiles/3703/Forskningsetiska%20principer%20inom%20humanistisk-samh%C3%A4llsvetenskaplig%20forskning.pdf>

Hämtad den 2011-10-10

Weinberg, S., Goldberg, K. (1990). *Statistics for the behavioral sciences*. Oakleigh: Cambridge University Press

Wyatt, A. R. (2004). Accounting Professionalism--They Just Don't Get It!. *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.

Zimmerman, J. L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal Of Accounting Research*, 15 107-144

Bilaga

Professionsengagemang

Professionsengagemanget mäts ur tre perspektiv; respondentens värdering av sin egen revisorstitel, hur pass mycket de associerar sig med oberoendevärderingen och stoltheten över att vara revisor.

Värdet av revisorstiteln

För att mäta värdet av revisorstiteln ställdes följande frågor:

1. Revisorsprofessionen är en bra merit för att gå vidare till en annan karriär i näringslivet.
2. Som auktoriserad/godkänd revisor har jag möjlighet att tjäna tillräckligt med pengar.
3. Min auktorisation/mitt godkännande medför flera valmöjligheter på arbetsmarknaden.

Fråga nummer 2 tas bort på grund av att cronbachs alpha är för lågt. Det nya cronbachs alpha blir 0,718 vilket anses tillräckligt bra.

Oberoende

Attityden till revisorerers oberoende mättes med följande frågor:

1. Jag anser att oberoendet är en av hörnstenarna för revisorsprofessionen.
2. Jag anser att oberoendet skall efterlevas i varje revisionsaktivitet som revisionsbyråer deltar i.
3. Jag anser att professionen skulle tjäna på om kraven på oberoende efterlevdes i varje revisionsaktivitet som revisionsbyråer deltar i.
4. Vad som är god revision avgörs ytterst av revisorsprofessionens uppfattningar.

Här togs fråga 4 bort. Cronbachs alpha blir då 0,864, vilket får anses som mycket bra.

Professionsstolthet

1. Jag ser min auktorisation/mitt godkännande som ett stort steg i min karriär.
2. Min titel (auktoriserad/godkänd revisor) är en viktig del av mitt yrkesliv.
3. Jag är glad att jag valde denna profession istället för andra som jag övervägde innan jag började.
4. Jag känner stolthet när jag berättar att jag är auktoriserad/godkänd revisor.
5. Jag känner stolthet när andra auktoriserade/godkända revisorer får positiv uppmärksamhet.
6. Jag bryr mig om revisorskårens framtid.

Cronbachs alpha blir för dessa frågor 0,867, vilket också får anses som mycket bra.

Organisationsengagemang

För att mäta respondenternas organisationsengagemang ställdes följande frågor:

1. Jag känner mig stolt när jag berättar för mina vänner att jag arbetar för min nuvarande revisionsbyrå.
2. Jag tar illa upp när någon kritiserar min nuvarande revisionsbyrå.
3. Jag hoppas att jag får arbeta för min nuvarande arbetsgivare tills jag pensionerar mig.
4. Jag överväger starkt att leta efter en ny arbetsgivare inom ett år.
5. Arbetssituationen hos min nuvarande revisionsbyrå ger mig en stor känsla av frihet i arbetet.
6. Vad som är god revision avgörs ytterst av min arbetsgivares uppfattningar.
7. Mina egna värderingar överensstämmer med min arbetsgivares värderingar.
8. Jag bryr mig om min nuvarande revisionsbyrås framtid.

Fråga 4 kodades om till att istället för 7 är högst och 1 är lägst, så är 7 lägst och 1 högst. Fråga 6 var tvungen att tas bort för att hålla tillräckligt god intern konsistens i frågorna. Cronbachs alpha för fråga 1-5, 7,8 är 0,797, vilket får anses som tillräckligt bra.

Kundengagemang

För att mäta respondenternas kundengagemang ställdes följande frågor:

1. När någon berömmar min största kund känns det som en personlig komplimang.
2. När jag talar om min största kund säger jag ”vi” oftare än ”de”.
3. En framgång för min största kund är en framgång för mig själv.
4. Jag bryr mig om mina kunders framtid.
5. Vad som är god revision avgörs ytterst av kundernas uppfattningar.

Tyvärr var även här den interna konsistensen för låg och frågorna 4 och 5 fick tas bort. Cronbachs alpha för fråga 1-3 är 0,802 vilket är tillräckligt bra.

Stockholm University School of Business
106 91 Stockholm
Telephone: +46 (0)8 16 20 00
www.fek.su.se

Företagsekonomiska institutionen



**Stockholms
universitet**