



EXAMENSARBETE

Våren 2012

Högskolan Kristianstad
Sektionen för hälsa & samhälle

**Kan Professionell Skepticism användas
för att förutse revisorers beteende?**

Författare

Cecilia Temler
Marcus Nilsson

Handledare

Jan Svanberg

Examinator

Timurs Umans

Abstract

Auditors have a big role in society. The question of auditor independence has been debated frequently after the financial crisis. Long auditor tenure with clients has both advantages and disadvantages so the question is hard to solve.

One of the traits that are encouraged with auditors is professional skepticism. An important part of professional skepticism is the personal skepticism of the auditor. The purpose of this dissertation is to investigate if a high professional skepticism can increase auditor independence by increasing profession identification and decreasing client identification. Earlier research in Social Identity Theory has shown that client identification is negatively related to auditor independence and that profession identification is positively related to auditor independence.

A quantitative method is used in this dissertation. A survey was sent to 1000 qualified Swedish auditors. 273 of those replied. The material was statistically analyzed to test the different hypotheses in the dissertation. Our survey showed that professional skepticism has no relation to client- and profession identification. There is however a weak positive relation between professional skepticism and auditor independence. The conclusion is that more research is needed to investigate if auditor independence really is affected by the auditor's professional skepticism.

Keywords: Professional skepticism, Social Identity Theory, Client identification, Profession identification, Auditor independence

Sammanfattning

Revisorer har en stor roll i dagens samhälle. Efter finanskrisen har frågan om revisorns oberoende diskuterats flitigt. Det finns både för- och nackdelar med att en revisor varit länge på ett företag och därför är frågan svårlöst.

En av egenskaperna som uppmuntras hos en revisor är professionell skepticism. En viktig del av den professionella skepticismen är revisorns personliga skepticism. Syftet med den här uppsatsen är att påvisa att en hög professionell skepticism hos revisorer kan motverka vissa oberoenderelaterade problem. Mer specifikt undersöks den professionella skepticismens påverkan på revisorns identifikation med klienten och med den egna professionen. Tidigare forskning inom *Social Identity Theory* har visat att identifikation med klienten är negativt relaterat till oberoende och att identifikation med den egna professionen är positivt relaterat till oberoende.

I uppsatsen används en kvantitativ metod. En enkät skickades till 1000 kvalificerade svenska revisorer varav 273 svarade. Detta material analyserades statistiskt för att pröva hypoteserna i uppsatsen. Undersökning visar att professionell skepticism inte har någon påverkan på klient- och professionsidentifikation hos revisorn. Det finns däremot en svag positiv relation mellan professionell skepticism och revisorns oberoende. Slutsatsen blir därför att mer forskning behövs för att undersöka om revisorns oberoende faktiskt påverkas av revisorns professionella skepticism.

Nyckelord: Professionell skepticism, *Social Identity Theory*, Klientidentifikation, Professionsidentifikation, Revisorns oberoende.

Tack!

I de inledande orden på vår kandidatuppsats vill vi tacka de personer som hjälpt och stöttat oss genom denna process. Först och främst vill vi tacka vår handledare, Jan Svanberg, som genom sin eminenta handledning har bidragit med många värdefulla tips och idéer. Vidare vill vi givetvis också tacka de kvalificerade revisorer som tagit sig tid att delta i vår enkätundersökning, utan dessa hade inte undersökningen varit möjlig att genomföra.

Kristianstad juni 2012.

Cecilia Temler

Marcus Nilsson

Innehåll

1. Inledning	8
1.1 Bakgrund.....	8
1.2 Problematisering	9
1.3 Problemformulering.....	11
1.4 Syfte	11
1.5 Uppsatsens disposition.....	11
1.5.1 Kapitel 2.....	11
1.5.2 Kapitel 3.....	11
1.5.3 Kapitel 4.....	11
1.5.4 Kapitel 5.....	11
1.5.5 Kapitel 6.....	11
2. Metod.....	12
2.1 Vetenskaplig metod	12
2.2 Forskningsansats	13
2.3 Användning av tidigare kunskap	14
3. Professionell Skepticism och revisorns oberoende.....	15
3.1 Revisorsrotation och revisorns oberoende	15
3.2 Professionell Skepticism.....	17
3.1.1 <i>Personlig Skepticism</i>	18
3.1.1.1 Questioning mind.....	18
3.1.1.2 Suspension of Judgement.....	18
3.1.1.3 Search for Knowledge	19
3.1.1.4 Interpersonal Understanding.....	19
3.1.1.5 Autonomy	19
3.1.1.6 Self-Esteem.....	20
3.1.2 <i>Övriga faktorer i modellen</i>	20
3.3 Social Identity Theory	21
3.2.1 <i>Klientidentifikation</i>	21
3.2.2 <i>Professionsidentifikation</i>	22
3.4 Sammanfattning hypoteser	23
4. Empirisk Metod	25
4.1 Undersökningsmetod	25
4.2 Urval	25
4.2.1 <i>Identifiera urvalsram</i>	26
4.2.2 <i>Bestämma urvalets storlek</i>	26
4.2.3 <i>Urvalsteknik</i>	27
4.3 Datainsamling	27
4.4 Operationalisering.....	28
4.4.1 <i>Professionell skepticism</i>	28
4.4.2 <i>Klientidentifikation</i>	28
4.4.3 <i>Professionsidentifikation</i>	28
4.4.4 <i>Revisorns oberoende</i>	29
4.5 Bakgrundsvariabler.....	29
4.6 Validitet och Reliabilitet.....	29
4.7 Bortfallsanalys	30
5. Resultat	32
5.1 Beskrivande statistik.....	32
5.2 Faktoranalys och beräkning av Cronbachs Alpha	33
5.2.1 <i>Professionell Skepticism</i>	33

5.2.2 <i>Professionsidentifikation</i>	34
5.2.3 <i>Klientidentifikation</i>	34
5.3 Prövning av hypoteserna.....	36
5.4 Korrelationsmatris	36
6. Slutsats	39
6.1 Slutsats	39
6.2 Förslag till vidare forskning.....	Fel! Bokmärket är inte definierat.
Referenser	43
Bilaga 1	46

Figurförteckning

Figur 3.1 – Professionell skepticism.....	18
Figur 3.2 – Modell för revisorns klientidentifikation och oberoende.....	22
Figur 3.3 – Hur prof. skepticism påverkar klient- och professionsidentifikation.....	24

Tabellförteckning

Tabell 4.1 – Skillnader mellan tidiga och sena respondenter	31
Tabell 5.1 – Beskrivande statistik.....	32
Tabell 5.2 – Faktoranalys personlig skepticism.....	35
Tabell 5.3 – Sammanfattning hypoteser	36
Tabell 5.4 – Korrelationsmatris	37

1. Inledning

I inledningen förklarar vi övergripande begreppen som ligger till grund för vår uppsats. Vi berör ämnesområdena Professionell skepticism och Social Identity Theory. Vi diskuterar också varför ämnesområdet är viktigt och vilket syfte uppsatsen har. I slutet av kapitlet finns en genomgång av den resterande uppsatsens upplägg.

1.1 Bakgrund

De senaste åren har frågan om byrårotation varit stor i Sverige (Svenskt Näringsliv, 2011). I grunden för frågan om byrårotationens vara eller inte vara ligger frågan om revisorns oberoende. Att långa förhållanden med klienter kan leda till sämre kvalitet på revisionen är bevisat i flera vetenskapliga artiklar (Kramer *et al.*, 2011; Chi, 2005; Bamber och Iyer, 2002). Det finns däremot inte bara nackdelar med att ha samma revisor under en längre tid. För att kunna genomföra en effektiv revision så krävs det att revisorn har kännedom om kundens verksamhet, redovisning och datorsystem och att han eller hon är bekant med företagets nyckelpersonal (Chi, 2005; Arrunada och Paz-Ares, 1997). Detta betyder att granskningen blir mer kostnadseffektiv om revisorn har varit på samma företag länge.

Att kvaliteten på revisionen försämras desto längre tid en revisor varit hos en och samma klient beror delvis på att revisorn mer sannolikt ger efter för klientens bedömning vid en diskussion om osäkra värderingar (Wang och Tuttle, 2009). Bamber och Iyer (2007) gör ett försök att hitta anledningen till detta genom att använda *Social Identity Theory*. De menar att revisorn identifierar sig mer och mer med sin klient desto längre tid de har reviderat klienten. Denna identifiering leder sedan till en ökad risk för att revisorn inte får igenom sin objektiva bedömning, utan istället ger efter för ledningens subjektiva åsikter. För att kunna göra en objektiv bedömning är professionell skepticism något som uppmuntras hos revisorer:

The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated. (ISA200, 2009)

Begreppet professionell skepticism definieras som att vara uppmärksam vid en granskning, att vara ifrågasättande och att alltid göra en bedömning av trovärdigheten hos revisionsbevisen som företagen tillhandahåller (ISA200, 2009).

1.2 Problematisering

Kathy Hurtt (2010) har delat upp den professionella skepticismen i sina olika beståndsdelar. Den professionella skepticismen består enligt henne av en *State skepticism* (hädanefter situationell skepticism) och en *Trait skepticism* (personlig skepticism).

Den personliga skepticismen är positivt relaterad till revisorns skeptiska beteende (Hurtt, 2010). En revisor med högre personlig skepticism har alltså sannolikt en högre professionell skepticism än en revisor med låg personlig skepticism. När revisorer själva får komma till tals om varför personlig skepticism är bra berörs många punkter som har med oberoende att göra (ibid.). Det kan handla om att revisorn inte ska ha en absolut tilltro till människor inom företaget och våga konfrontera människor om något verkar vara fel (ibid.). Den viktigaste poängen i Hurtt's artikel är att en revisor med hög personlig skepticism bör ha en större möjlighet att göra en objektiv bedömning av revisionsbevis vid en granskning av ett företag, medan en person med låg personlig skepticism har större risk att göra en subjektiv bedömning. Det kan handla om att revisorer med låg personlig skepticism påverkas av att de känner chefen hos klienten eller att de tjänar mycket pengar på klienten – faktorer som inte ska ha någon relevans vid en bedömning av företagets fortlevnad. Flera vetenskapliga artiklar har gjort en koppling mellan skepticism och objektivitet (Levin, 1987; Bazerman et al., 1997). En hög personlig skepticism borde därför leda till att revisorn lättare kan hålla en lämplig distans till sina klienter, och att de oftare får igenom sina egna objektiva värderingsbedömningar.

Eftersom en hög personlig skepticism hos revisorn innebär att den professionella skepticismen är högre kommer termen professionell skepticism hädanefter att användas i uppsatsen för att undvika förvirring. En annan term som introduceras är revisorns oberoende. Om revisorn är bra på att göra objektiva bedömningar betyder det att revisorns oberoende är högt. Om revisorn däremot gör bedömningar baserade på en subjektiv åsikt är revisorns oberoende lågt.

Bamber och Iyer (2007) har skrivit en uppsats om *Social Identity Theory* och dess inverkan på revisorns oberoende. Genom att använda *Social Identity Theory* identifierar de två fenomen som de kalla Klientidentifikation och Professionsidentifikation. Kortfattat är en ökad identifikation med klienten dåligt för revisorns oberoende, och en ökad identifikation med professionen är bra för revisorns oberoende. *Social Identity Theory* säger att identifikationen med en viss grupp (till exempel den egna professionen) ökar om individens värderingar stämmer överrens med gruppens värderingar (Alvesson, 2000). En revisor med hög professionell skepticism bör alltså ha en hög professionsidentifikation eftersom den professionella skepticismen ingår i revisorsyrkets värderingar (ISA200, 2009). Klientidentifikation då? Lachman och Aranya (2006) skriver att identifikation med en social grupp inte utesluter identifikation med en annan grupp. Däremot kan identifikationerna delas in i primära och sekundära (Bamber och Iyer, 2007; Alvesson, 2000). En primär identifikation är starkare än en sekundär identifikation (ibid.). Om en revisor med hög professionell skepticism identifierar sig mer med den egna professionen, bör alltså identifikationen med revisorns klienter bli svagare. En revisor som identifierar sig mindre med den egna professionen har däremot större risk för att primärt identifiera sig med en klient, och klientidentifikationen bör därför vara högre.

I den här uppsatsen försöker vi bevisa att det finns ett positivt samband mellan professionell skepticism och revisorns oberoende. Baserat på problemdiskussionen bör en hög professionell skepticism leda till att revisorn är mer objektiv i sina bedömningar, alltså att revisorns oberoende är högt. Om sambandet går att bevisa kan det leda till att rotation av revisorer är helt onödigt. Istället skulle revisionsbyråerna kunna genomföra utbildningar i syfte att höja revisorernas skeptiska beteende. Dessutom skulle de kunna formera sina revisorsgrupper på ett sätt så att det finns åtminstone en person med hög skepticism i varje grupp.

Vidare vill vi undersöka om professionell skepticism är positivt relaterad till professionsidentifikation och negativt relaterad till klientidentifikation. Vi tror att en revisor med hög professionell skepticism i större utsträckning identifierar sig med den egna professionen, och att klientidentifikationen därmed blir svagare och sekundär till professionsidentifikationen.

1.3 Problemformulering

- Finns det ett samband mellan professionell skepticism och klient- och professionsidentifikation?
- Kan en hög professionell skepticism ha en positiv påverkan på revisorns oberoende?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att visa att en hög professionell skepticism hos revisorn kan leda till en minskad risk för oberoenderelaterade problem.

1.5 Uppsatsens disposition

1.5.1 Kapitel 2

I det här kapitlet presenteras vilken vetenskaplig syn som ligger till grund för uppsatsen.

1.5.2 Kapitel 3

Kapitlet innehåller en genomgång av tidigare forskning inom ämnena professionell skepticism och revisorns oberoende. Här utformas också de hypoteser som ska testas.

1.5.3 Kapitel 4

Kapitlet innehåller en genomgång av den empiriska metoden som har använts.

1.5.4 Kapitel 5

Här finns en genomgång av de resultat som den statistiska analysen av enkätsvaren har genererat. Här visas också vilka hypoteser som kan styrkas och vilka som förkastas.

1.5.5 Kapitel 6

I det här kapitlet finns de slutsatser som går att dra utifrån det resultat vi har fått i kapitel 5. Här finns även förslag på framtida forskning.

2. Metod

I metoden beskrivs det vetenskapliga synsätt som ligger till grund för uppsatsen. Vi har använt ett positivistiskt synsätt och en deduktiv ansats. I slutet av kapitlet ger vi en sammanfattning av hur vi gått till väga för att hitta de vetenskapliga artiklar som uppsatsen är baserad på.

2.1 Vetenskaplig metod

Målet med uppsatsen är att undersöka om den professionella skepticismen hos en revisor kan motverka oberoenderelaterade problem. Saunders *et al.* (2007) identifierar tre sorters studier:

1. Utforskande studie: När syftet med uppsatsen är att öka förståelsen av ett problem.
2. Beskrivande studie: När syftet är att göra en beskrivning av en person, en händelse eller av olika situationer.
3. Förklarande studie: När syftet är att etablera ett samband mellan olika variabler.

Den här uppsatsen är en förklarande studie.

Författarna av uppsatsen har ett positivistiskt synsätt. Positivister föredrar att arbeta med en social verklighet och försöker komma fram till generaliseringar som liknar de lagar som läggs fram av naturvetare och fysiker. Forskningen ska genomföras helt fritt från personliga värderingar. Vidare är positivisten fokuserad på en strukturerad metod och försöker få fram kvantifierbara resultat som går att undersöka med statistiska metoder (Saunders *et al.*, 2007).

Saunders *et al.* (2007) identifierar alternativa metoder, till exempel Interpretivism. Interpretivister liknar positivister, men menar att affärsvärlden är alldeles för komplex för att kunna generalisera lagar och regler. Detta passar inte uppsatsens problemformulering. Syftet med uppsatsen är att etablera ett absolut samband

mellan **professionell** skepticism och andra variabler, alltså att generalisera en lag som gäller i alla sammanhang.

Ontologi behandlar frågan om hur världen fungerar och hur fast cementerade olika åsikter är. Den delas ofta upp i objektivism och subjektivism (Saunders *et al.*, 2007). En objektivistisk syn innebär att forskaren menar att sociala enheter existerar oberoende av sociala aktörer. Till exempel kan forskaren undersöka en ledningsgrupp som objekt utan att ta hänsyn till de subjekt som ingår i ledningsgruppen. En subjektivistisk syn innebär att forskaren menar att sociala enheter fungerar olika beroende på vilka subjekt de är uppbyggda av. Eftersom subjekten påverkar varandra innebär detta att verkligheten ständigt är i förändring (ibid.). Den här uppsatsen passar bäst in i den subjektivistiska ontologin eftersom vi ska beskriva hur skepticism hos subjekten (Revisorerna) påverkar revisorsyrket som helhet.

2.2 Forskningsansats

Forskningsansatsen för den här uppsatsen är deduktiv. En deduktiv studie innebär att forskaren utvecklar en teori som sedan testas i verkligheten (Saunders *et al.*, 2007; Pålsson Syll, 2001). Den är dominerande i naturvetenskapliga ämnen där lagar utgör förklaringen för olika fenomen, och där dessa lagar kan användas för att förutspå framtiden. Vid en deduktiv studie följer forskaren fem steg:

1. Utveckling av en eller flera hypoteser.
2. Operationalisering av hypoteserna.
3. Testa hypoteserna.
4. Undersöka utfallet av testet.
5. Om nödvändigt, modifiering av teorin för att förhålla sig till resultaten
(Pålsson Syll, 2001)

En deduktiv studie karakteriseras av forskarens försök att etablera kausala samband mellan variabler, alltså att den ena variabeln beror på den andra. Forskaren ska hålla sig oberoende från det som observeras. Ett stort urval behövs för att kunna göra en generalisering som är tillräckligt säker (Saunders *et al.*, 2007).

Alternativet, en induktiv studie, innebär att forskaren först gör en djupgående analys av verkligheten och sedan försöker formulera teorier utifrån dessa observationer. Forskningen är här mer kvalitativ än kvantitativ (Saunders *et al.*, 2007). En induktiv studie hade inneburit att fenomenet med professionell skepticism hade kunnat förklaras mer ingående. En deduktiv studie är trots detta mer passande för syftet med uppsatsen.

Ett vanligt förfarande vid deduktiva studier är att använda en kvantitativ metod (Saunders *et al.*, 2007). Eliasson (2006) skriver att enkät- och intervjuundersökningar är vanliga kvantitativa metoder. fördelarna med enkätundersökningar är att de är billiga och att respondenten själv kan bestämma när enkäten ska fyllas i. I den här uppsatsen används kvantitativ metod.

Teorimodellen som ska testas är en egen vidareutveckling av två tidigare modeller som båda har vetenskapligt stöd (Hurt, 2010; Bamber och Iyer, 2007). Hypoteserna som ligger till grund för modellen presenteras närmare i kapitel 3.

2.3 Användning av tidigare kunskap

Den tidigare kunskap som uppsatsens problemdiskussion är baserad på kommer framför allt från tidigare vetenskapliga artiklar. Artiklarna har hittats genom sökningar på *Google Scholar* och Högskolan Kristianstads sökportal *Summon*. Sökorden som har använts är *Client identification*, *Professional identification*, *Skepticism*, *Professional skepticism*, *Auditor independence* och olika kombinationer av dessa. Eftersom det uteslutande är artiklar som är publicerade i vetenskapliga journaler har validiteten i dessa bedömts vara hög.

3. Professionell skepticism och revisorns oberoende

Kapitlet inleds med en genomgång av forskningen som är relevant för våra egna hypoteser. I slutet av kapitlet finns vår egen teorimodell tillsammans med en sammanfattning av hypoteserna som tas upp i det övriga kapitlet.

3.1 Revisorsrotation och revisorns oberoende

Innebörden av begreppet revisorsrotation är att ett företag inte får lov att behålla samma revisor hur länge som helst. Byrårotation är samma grundtanke fast där är det hela revisionsbyrån som byts ut. Den här uppsatsen behandlar till största del den personliga aspekten och fokus ligger därför på vad som händer när den individuella revisorn byts ut.

Grönboken om revision som skickades ut under 2010 syftar till att starta en diskussion om hur revisorsyrket ska utvecklas i framtiden (Grönbok, 2010). Följande formulering lägger en stor del av skulden för finanskrisen på revisorn och/eller det regelverk som fanns innan finanskrisen tog fart i slutet av 2008:

Att flera banker under åren 2007–2009 uppvisade enorma förluster på sina placeringar i och utanför balansräkningen föranleder inte bara frågan hur revisorerna kunde godkänna sina kunders revisionsberättelser för dessa perioder, utan även om hur passande och lämplig den nuvarande lagstiftningen egentligen är. (Grönbok, s. 1, 2010)

Grönboken lägger stor vikt vid revisorns oberoende och förväntningsgapet på revisorer. Förväntningsgapet kan definieras som skillnaden mellan vad en revisor gör och vad de förväntas göra av intressenter och allmänheten. För att minska detta gap anser kommissionen att det finns ett behov av diskussion kring vad revisorns uppgifter är och i centrum för denna diskussion står revisorns oberoende (Europeiska Kommissionen, 2010).

Regler om revisorns oberoende finns redan i direktivet om lagstadgad revision (Europarådet, 2006). Det består av en del principer för oberoende som sträcker sig från beteendemässiga aspekter till överväganden kring ägarskap, arvoden, byte av

revisionsföretag och företagens styrning. Dessa direktiv finns redan med i EU:s medlemsstaters lagstiftning på ett eller annat sätt (Europeiska Kommissionen, 2010). Enligt grönboken är inte situationer där samma revisionsföretag granskar ett företag i årtionden förenligt med reglerna för oberoende. Detta även om de huvudansvariga revisorerna byts ut med jämna mellanrum.

Kritiken mot byrårotation har varit stor i Sverige (Svenskt Näringsliv, 2011). FAR (2012a) avråder från byrårotation vart sjätte år med motiveringen att det begränsar ägarnas rådighet över företagen samtidigt som det finns betydande kostnadsaspekter att beakta. FAR tar som exempel den italienska marknaden, där införandet av byrårotation har medfört negativa erfarenheter. Dessutom kan olika rotationstider i olika länder, framför allt USA, leda till problem. Forskningen har visat att nackdelarna med revisors- och byrårotation inkluderar högre kostnader i samband med byrårotationen (Kramer *et al.*, 2011; Chi, 2005; Arrunada och Paz-Ares, 1997); att kvalitén på revisionen blir sämre (Kramer *et al.*, 2011; Chi, 2005; Arrunada och Paz-Ares, 1997); att revisorer har olika inställning till hur siffror ska rapporteras och att det därför kan uppstå oklarheter om en byrå byter från en passiv till en aggressiv revisor (Lu och Sivaramakrishnan, 2009); att revisorn får svårare att uppmärksamma avvikelser från tidigare års redovisningsprinciper (Chi, 2005); att bedrägeri är associerat med ett byte av revisor (Comunale och Sexton, 2005); och att det är onödigt med en lagstiftning eftersom en förändring av revisionsteamet ändå är en naturlig del av revisorsyrket (*ibid.*).

Fördelar finns däremot också. Forskning visar att företag blir mindre återhållsamma i sin rapportering av intäkter desto längre tid det går utan ett byte av revisor (Kramer *et al.*, 2011). I en miljö av tvingande revisors- eller byrårotation blir revisorer dessutom mindre villiga att ge en partisk revisionsrapport och de struntar inte i vissa kortsiktiga fel för att behålla revisionsbyråns långsiktiga relation med företaget (*ibid.*). Revisorn får dessutom oftare igenom sin egen värderingsbedömning vid en diskussion med företagsledningen (Wang och Tuttle, 2009) och investerarnas förtroende för finansmarknaden ökar (Gates *et al.*, 2006). Kramer *et al.* (2011) visar att de ökade kostnader som uppkommer vid ett byte av revisor kan skjutas vidare till aktieägarna som i sin tur är villiga att betala dessa för att känna sig säkrare på revisionen.

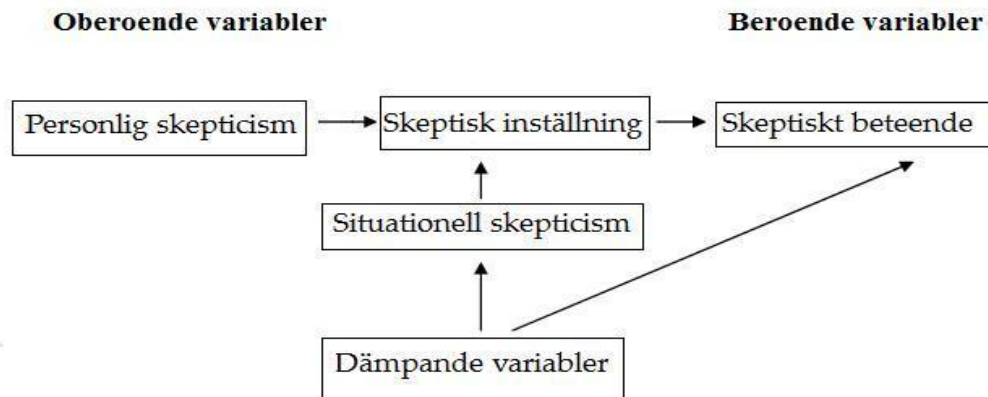
Bazerman *et al.* (1997) menar att problemet med oberoende är växande. Enligt deras forskning beror de ökande problemen med oberoende till stor del på att miljön för revisionsbyråer är mer konkurrensinriktad nu än tidigare. Low-balling är en term som används när revisionsbyråer lägger låga bud för att ta över en klient från en konkurrent. Budet är ofta lägre än vad som är lönsamt, men pengarna som detta kostar ska tjänas in hos klienten i framtiden. Det blir därför allt viktigare att inte tappa en klient för revisionsbyråerna. För den enskilda revisorn blir det också viktigt att behålla klienter, eftersom denne förväntas generera intäkter till byrån för att öka sina chanser att komma framåt i sin karriär.

Bamber och Iyer (2007) menar att revisorer har svårt att hålla sig oberoende från sina klienter på grund av att de identifierar sig med klienterna. De definierar oberoende som hur stor risk det är att revisorn ger efter för klientens bedömningar vid en värderingsdiskussion avseende osäkra tillgångar. Om en revisor har lågt oberoende innebär det att risken är stor att ledningen hos klienten får igenom sin värderingsbedömning. Vidare skriver de att huruvida revisorns oberoende är högt eller lågt påverkas av flera olika faktorer som storlek på företaget som revisorn granskar, klientens betydelse för revisorn och klientens image i samhället.

3.2 Professionell Skepticism

Professionell skepticism är en egenskap som uppmuntras hos revisorer (FAR, 2011; IAASB, 2012; IAS200, 2009). En revisor med hög professionell skepticism har en kritisk inställning till ny information och tar hänsyn till alla revisionsbevis innan en bedömning görs. Revisorn får inte heller ha för mycket tilltro till människor och kontrollsystem hos sina klienter och ska våga stå för sina åsikter när det finns en tvivelaktig bedömning (Hurt, 2010). Motsatsen till professionell skepticism är att ha en förutbestämd inställning när revisionsarbetet påbörjas och att ha total tilltro till en eller flera personer inom företaget (*ibid.*). Kort sagt kan en hög professionell skepticism innebära att revisorn klarar av att vara objektiv i sina bedömningar. Svenska Akademiens Ordlista definierar ordet ”objektiv” med ord som saklighet och opartiskhet, något som stämmer överrens med ovanstående beskrivning av professionell skepticism (Svenska akademien, 2012).

Hurttt (2010) har definierat professionell skepticism som situationell skepticism plus personlig skepticism (se figur 3.1).



Figur 3.1 Professionell skepticism (Baserad på: Hurtt, Auditing: A Journal of Practice & Theory, s. 150, 2010)

3.1.1 Personlig Skepticism

Den personliga skepticismen klassificeras som en ”relativt stabil, bestående egenskap hos en individ” (Hurtt, 2010, s.150). Personlig skepticism går att mäta genom att utgå från några faktorer som karakteriserar en person (Hurtt, 2010). Faktorerna är sex till antalet och beskrivs närmare nedan:

3.1.1.1 Questioning mind

Hurttt (2010) använder olika redovisningsstandarder för att påvisa att en ifrågasättande inställning till revisionsbevis är en del av professionell skepticism. Forskning om konsumentbeteende menar också att skepticism inkluderar frågeställande. När konsumenters skepticism mot reklam ska mätas så har forskarna hittat att en av förklaringsvariablerna är ifrågasättande av det som företagen säger i reklamen (Ford *et al.*, 1990; Mangleburg och Bristol, 1998; Obermiller och Spangenberg, 1998). Inom filosofiforskningen har flera forskare visat att en skeptiker är en person som ställer frågor och som konstant ifrågasätter saker, även sitt eget omdöme (Kurtz, 1992).

3.1.1.2 Suspension of Judgement

Den andra aspekten av personlig skepticism hos en revisor är att inte göra en bedömning förrän det finns tillräckligt med revisionsbevis för att kunna dra en slutsats (Hurtt, 2010). Enligt revisionsstandarder ska en revisor inte vara nöjd förrän det finns

tillräckliga bevis för att göra en bedömning (ISA200, 2009). Inom filosofiforskningen har denna faktor också identifierats som viktig för ett skeptiskt beteende (Hurtt, 2010). Här menas det att en skeptiker reflekterar över saker till skillnad från människans vanliga inställning att välvilligt acceptera kunskap som andra personer förmedlar. Forskare menar att den här egenskapen skiljer sig mycket från individ till individ (Webster och Kruglanski, 1994).

3.1.1.3 Search for Knowledge

Jakten på kunskap skiljer sig från en ifrågasättande inställning eftersom den senare innefattar en del misstro och tvivel medan den förra behandlar en generell nyfikenhet eller intresse. Skeptiker har ett allmänt intresse för kunskap och behöver inte nödvändigtvis leta efter ett svar på en specifik fråga (Hurtt, 2010). Inom filosofin karakteriseras en skeptiker som en person som söker kunskap för kunskapens skull (Johnson, 1978) och inom psykologin menar forskare att nyfikenhet är både en stabil individuell egenskap och situationsberoende (Litman och Silvia, 2006).

3.1.1.4 Interpersonal Understanding

Förståelse för andra människor och deras motiv är en annan faktor som påverkar en individs skeptiska beteende. Revisorsstandarder menar att revisorn ska vara uppmärksam på när det finns en risk att ledningen hos en klient kommer med påståenden som inte är sanna. Forskningen för konsumentbeteende menar att en skeptiker inte bara ifrågasätter sanningshalten i reklam, utan också motiven som de som skapat reklamen har (Obermiller och Spangenberg, 1998). Filosofiforskningen tar upp att det bara är genom att förstå människor som en skeptiker kan känna igen och acceptera att olika individer har olika synsätt på samma händelse (Hurtt, 2010). Individens motivation och synsätt kan få dem att ge felaktig, partisk eller missledande information. Om inte en skeptiker har en förståelse för människor så är det svårt att förstå att information som personen får kan vara missvisande (Burnyeat, 1983; Johnson, 1978; Kurtz, 1992; Popkin, 1979).

3.1.1.5 Autonomy

Självständighet är den femte faktorn som karakteriserar en skeptiker. Revisorer förväntas att göra en objektiv bedömning av revisionsbevisen för att se om de räcker för att dra en slutsats. En skeptisk revisor bryr sig mer om sin egen bedömning och influeras inte så mycket av andra personers övertalningsförsök och synpunkter (Hurtt,

2010). En skeptiker definieras inom filosofin som en person som inte gärna accepterar andra personers påståenden (McGinn, 1989). Han eller hon har lätt för att hitta felaktigheter och motsägelsefullhet i bevis (Kurtz, 1992) och undersöker gärna vidare om någon påstår något som anses tvivelaktigt (Bunge, 1991).

3.1.1.6 Self-Esteem

Självförtroende är den sista egenskapen hos en skeptiker. För att kunna ha en ifrågasättande inställning krävs det att individen vågar ställa frågor. Inom psykologiforskningen är självförtroende definierat som en känsla av värde och tro på ens egna förmågor. Självförtroende är negativt korrelerat med hur lätt en individ blir övertalad (Hurtt, 2010) och hur lätt individen accepterar normativt inflytande (Clark och Goldsmith, 2005). Lågt självförtroende gör att en individ inte vågar lita på sina egna bedömningar (Boush *et al.* 1994). Dessutom behövs självförtroende för att våga stå på sig vid övertalningsförsök från andra personer (Hurtt, 2010). Självförtroende behövs också när individen ska säga emot någon annans slutsatser eller antaganden (*ibid.*).

3.1.2 Övriga faktorer i modellen

Övriga faktorer i Hurtt's modell är dämpande variabler (Moderating Variables), situationell Skepticism (State Skepticism), skeptisk inställning (Skeptical Mindset) och skeptiskt beteende (Skeptical Behavior). Den personliga skepticismen och den situationella skepticismen påverkar båda revisorns skeptiska inställning, som i sin tur påverkar revisorns skeptiska beteende. Figur 3.1 (s. 18) visar att olika variabler kan påverka den situationella skepticismen, till exempel hur involverad revisorn är i företaget. Detta påverkar i sin tur revisorns skeptiska inställning och revisorns skeptiska beteende gentemot klienten.

Om revisorns personliga skepticism ökar så borde det enligt figur 3.1 innebära att revisorns skeptiska beteende ökar. Revisorns skeptiska beteende kan sedan vara olika stort från företag till företag beroende på omständigheter, men den personliga skepticismen är själva ”grundnivån” som en revisor tar med sig till alla företag. Därför innebär en högre personlig skepticism hos revisorn att även den professionella skepticismen (Det skeptiska beteendet vid en granskning) kan förväntas vara högre.

Hurtt (2010) menar att en hög professionell skepticism innebär att alltid se frågande på information, att ta hänsyn till alla bevis innan man gör en bedömning, att inte ha för

mycket tilltro till människor och kontrollsystem inom företaget man granskar och att våga stå för sin synpunkt när man hittar en tvivelaktig bedömning inom företaget. Motsatsen till professionell skepticism är att ha en förutbestämd inställning när man börjar revisionsarbetet och att ha total tilltro till en person inom företaget. Som nämnts tidigare definierar Svenska Akademiens Ordlista ordet ”objektiv” med synonymer som saklighet och opartiskhet, något som får anses överensstämmande med ovanstående beskrivning av professionell skepticism. Kopplingen mellan skepticism och objektivitet får stöd av fler vetenskapliga artiklar än Hurrtts (Levin, 1987; Bazerman et al. 1997).

I kapitel 3.1 diskuterades revisorns oberoende. Där skrev vi att revisorns oberoende påverkas negativt av faktorer som klientens storlek och klientens betydelse för revisorn. Revisorn gör alltså olika bedömningar baserat på faktorer som inte är relevanta vid en objektiv bedömning av klientens finansiella status. Svenska akademins ordlista definierar ordet subjektiv som att vara osaklig eller färgad (Svenska akademien, 2012). En revisor som blir påverkad av faktorer som är ovidkommande är alltså subjektiv. Desto mer en revisor påverkas av dessa faktorer, desto mindre blir revisorns oberoende (Bamber och Iyer, 2007). Eftersom professionell skepticism precis definierats som förmågan för revisorn att göra en objektiv granskning bör en hög professionell skepticism vara oförenligt med att göra subjektiva bedömningar.

H1: Professionell skepticism är negativt relaterad till revisorns oberoende.

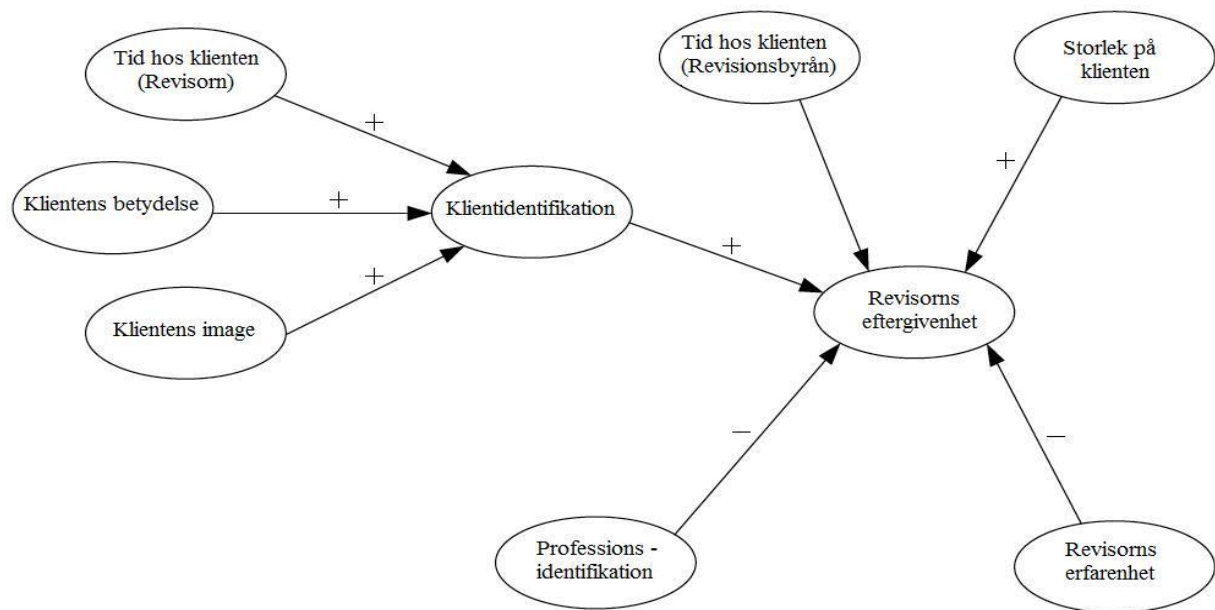
3.3 Social Identity Theory

Social Identity Theory säger att individer tenderar att klassificera sig själva i sociala grupper beroende på attribut hos sig själva, till exempel genom könstillhörighet, religion eller profession (Bamber och Iyer, 2007). Att identifiera sig med sin organisation kan innebära att individen ser organisationens framgångar och misslyckanden som sina egna (Bamber och Iyer, 2002; Ashfort och Mael, 1989). Klientidentifikation och Professionsidentifikation kan förklaras genom att använda *Social Identity Theory*.

3.2.1 Klientidentifikation

Klientidentifikation innebär att revisorn identifierar sig med sin klient. Anledningarna till detta kan ses i figur 3.2 nedan. Bamber och Iyer (2007) identifierar tre variabler som gör att klientidentifikation ökar. Dessa variabler är tiden som revisorn har varit hos

klienten, hur viktig klienten är för företaget och vilken bild allmänheten har av klienten. En högre klientidentifikation gör i sin tur att det är mer troligt att revisorn ger efter vid värderingsdiskussioner med klienter. När revisorn och klienten har olika uppfattning om en värdering av till exempel lager eller inventarier så uppstår en diskussion. En revisor som identifierar sig mer med klienten kommer oftare ge efter för klientens bedömning vid dessa diskussioner.



Figur 3.2 Modell för revisorns klientidentifikation och eftergivenhet. (Baserad på: Bamber och Iyer, Auditing: A Journal of Practice & Theory, s. 17, 2007)

3.2.2 Professionsidentifikation

Professionsidentifikation innebär att revisorn identifierar sig med själva revisorsprofessionen snarare än sitt företag. Professionsidentifikation är både skild från och kommer före en identifikation med ett speciellt företag inom branschen (Bamber och Iyer, 2007). Forskning visar att individer tenderar att identifiera sig med grupper som delar deras egna normer och värderingar (ibid.). Dessutom leder identifiering med en grupp till en internalisering av gruppens värderingar och normer (Ashfort och Mael, 1989). Bland revisoryrkets värderingar finns bland annat den professionella skepticismen (IAS200, 2009). En revisor med en hög professionell skepticism bör därför identifiera sig mer med sin profession än revisorer med en låg personlig skepticism.

Lachman och Aranya (2006) skriver att identifikation med en social grupp inte utesluter identifikation med en annan grupp. Det går alltså inte automatiskt att säga att om en revisor identifierar sig mycket med en grupp (sin profession) så identifierar den sig mindre med en annan grupp (sin klient) eller tvärtom. Däremot menar Alvesson (2000) och Bamber och Iyer (2007) att identifikationerna kan delas in i primära och sekundära. En revisor som identifierar sig starkt med en grupp kommer alltså att ha en svagare identifiering med andra grupper. Desto högre professionell skepticism en revisor har desto större borde chansen vara att revisorns primära identifikation är med dennes profession. Därför borde en hög professionell skepticism leda till att klientidentifikationen hos dessa revisorer är lägre, då det är större chans att den identifikationen är sekundär till professionsidentifikationen.

H2: Professionell skepticism är negativt relaterad till Klientidentifikation.

H3: Professionell skepticism är positivt relaterat till Professionsidentifikation.

3.4 Sammanfattning hypoteser

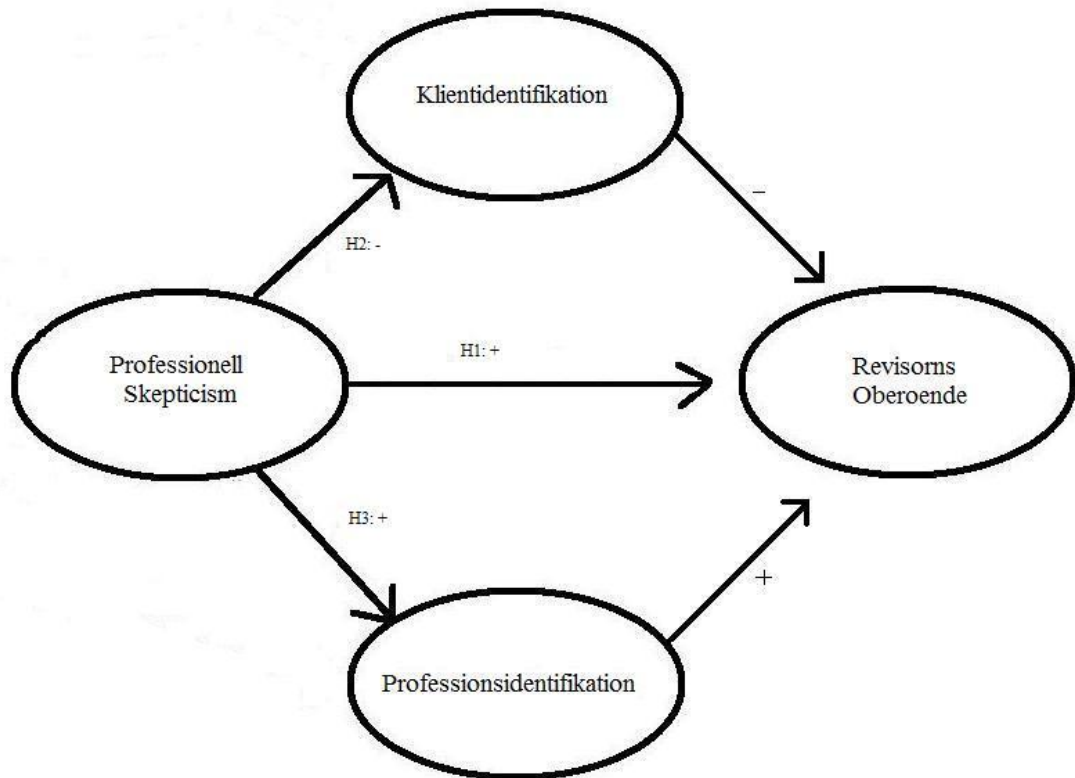
I figur 3.3 på nästa sida sammanfattas de hypoteser som ställts upp tidigare i kapitel 3.

Hypotes 1 säger att en hög professionell skepticism kommer att leda till att revisorns oberoende ökar. En hög professionell skepticism betyder att revisorn är bra på att göra objektiva bedömningar. Eftersom ett lågt oberoende karakteriseras av att revisorn gör subjektiva bedömningar är det något som borde motverkas av en hög professionell skepticism.

Hypotes 2 säger att om en revisor har en hög professionell skepticism så kommer denne att identifiera sig mindre med sina klienter. Denna hypotes får stöd av att en hög identifikation med professionen bör leda till att identifikationen med klienten blir sekundär. Därför kommer denna identifikation också att vara svagare än hos en revisor med låg professionell skepticism.

Hypotes 3 säger att en högre professionell skepticism leder till en högre professionsidentifikation. *Social Identity Theory* säger att individer tenderar att identifiera sig med grupper som har liknande värderingar som en själv. Eftersom

revisorsprofessionens värderingar innefattar professionell skepticism så borde detta göra att revisorer med en hög professionell skepticism identifierar sig mer med professionen.



Figur 3.3 Hur professionell skepticism påverkar klient- och professionsidentifikation (Based on: Bamber och Iyer, Auditing: A Journal of Practice & Theory, s. 5, 2007)

4. Empirisk Metod

I det här kapitlet beskrivs hur den empiriska datan har samlats in. Vi förklarar vilka individer som ingår i populationen och hur urvalet har gjorts. Uppsatsens hypoteser testas enbart med hjälp av primärdata. Primärdatan har samlats in genom en enkätundersökning. I slutet av kapitlet beskrivs hur hypoteserna har operationaliserats och hur bortfallet har analyserats.

4.1 Undersökningsmetod

Uppsatsens syfte är att visa att det finns ett samband mellan professionell skepticism och klient- och professionsidentifikation. Eftersom det är den första undersökningen i sitt slag som är känd för uppsatsskrivarna så kommer empirin helt bestå av primärdata. Denna kommer att samlas in genom att en enkät skickas till 1000 kvalificerade revisorer. Beroende på tidshorisont går det att välja mellan att göra en tvärsnittsstudie och en longitudinell studie (Saunders *et al.*, 2007). En tvärsnittsstudie används när ett fenomen ska undersökas vid en given tidpunkt. En longitudinell studie används när förändringar i ett forskningsområde över tid ska mätas. Fördelarna med tvärsnittsstudier är att de inte är lika tidskrävande som longitudinella studier (*ibid.*). I den här uppsatsen ska ett fenomen beskrivas vid en viss tidpunkt och det är alltså en tvärsnittsstudie som används.

4.2 Urval

Enligt Saunders *et al.* (2007) görs ett urval för att det är kostnads- eller tidskrävande att göra en undersökning på en hel population. Det finns vissa saker att tänka på när ett sådant urval görs.

Hela målgruppen kallas för population (Saunders *et al.*, 2007). I den här uppsatsen består populationen av svenska kvalificerade revisorer. Resultaten från undersökningen kan alltså bara användas för att dra slutsatser bland svenska revisorer. Att göra ett urval kan öka validiteten i en undersökning (Saunders *et al.*, 2007). Eftersom forskarna inte behöver lägga lika mycket tid på att samla in data kan denna tid användas till andra saker, till exempel att utforma och testa ett

frågeformulär. Med tanke på att tidshorisonten för den här uppsatsen är begränsad är detta ett bra argument för att inte göra en totalundersökning.

Om data ska kunna analyseras statistiskt måste ett sannolikhetsurval göras (ibid.). Det betyder att alla personer i målgruppen ska ha lika chans att bli valda. Sannolikhetsurval är mest associerat med enkätbaserade undersökningar. När ett sannolikhetsurval görs är det lättast att följa ett antal steg:

1. Identifiera en passande urvalsram baserad på uppsatsens frågeställning och syfte.
2. Bestäm en lämplig urvalstorlek.
3. Välj den mest passande urvalstekniken och gör urvalet.
4. Undersök om urvalet är representativt för populationen.

4.2.1 Identifiera urvalsram

En urvalsram är en lista med alla personer i målgruppen. Föreningen Auktoriserade Revisorer är en branschorganisation med ca 6500 medlemmar bestående bland annat av godkända och auktoriserade revisorer. För att en person ska bli auktoriserad revisor måste denne först vara medlem i FAR, varför medlemmarna där representerar hela vår målgrupp (FAR, 2012b). Urvalsramen består av en lista med namn som vi fick genom att söka efter kvalificerade revisorer på FARs hemsida. Genom att göra på det här sättet finns det en risk att listan vi använder inte är uppdaterad, vilket ger oss ett urval som inte stämmer överrens med verkligheten. Eftersom FARs hemsida är aktiv och uppdateras ofta så har den här risken dock bedömts vara försumbar. Ett annat problem är att urvalsramen enbart baseras på svenska revisorer och att det därför inte går att göra några generaliseringar för revisorsyrket som helhet utanför Sveriges gränser.

4.2.2 Bestämna urvalets storlek

Hur stort urvalet bör vara beror på flera faktorer. Vilken sorts analys ska göras? Hur stor säkerhet behöver finnas i datan? Hur stor felmarginal går att tolerera? Hur stor är den totala populationen? Hur stort det slutgiltiga urvalet blir handlar i slutändan om bedömning och uträkningar (Saunders *et al.*, 2007). För att kunna göra en ordentlig statistisk analys måste datan vara normalfördelad. Ju större urvalet är, desto mer normalfördelat är det och desto säkrare blir det. Detta gäller

även om populationen inte är normalfördelad. Ett urval på 30 personer eller fler brukar betyda att datafördelningen blir normalfördelad (ibid.).

Ett annat val som måste göras är hur stor felmarginal som går att tolerera. Enligt Saunders *et al.* (2007) är en felmarginal på 5 % den nivå som statistiker ofta använder. Detta är den nivå som kommer användas i den här uppsatsen. Vår population består av cirka 5000 kvalificerade revisorer och ett urval på ca 350 personer är då lagom (Saunders *et al.*, 2007). Eftersom en enkät ofta får låg svarsfrekvens (Ejvegård, 2003) så har urvalet ökats till 1000 personer. Då krävs en svarsfrekvens på ungefär 35 % för att få ett bra urval. Eftersom det med största sannolikhet kommer finnas ett stort bortfall måste en bortfallsanalys göras. Om populationen består av kvalificerade revisorer med varierande erfarenhet, ålder, kön, befattning och så vidare så förväntas urvalet vara av samma fördelning för att ge en rättvisande bild av verkligheten. Ett problem med bortfallet är att det ofta inte är jämnt fördelat (Ejvegård, 2003). Om 65 % inte svarar så kanske dessa 65 % uteslutande består av chefer på revisionsbyråer och annan personal med hög arbetsbörda. Då kommer svaren från de 35 % som faktiskt svarade inte att ge en korrekt bild av verkligheten.

4.2.3 Urvalsteknik

De revisorer som har fått enkäten har valts slumpmässigt från vår urvalslista. Ett slumpmässigt urval är viktigt att göra för att undersökningen ska bli så rättvisande som möjligt (Saunders *et al.*, 2007).

4.3 Datainsamling

Uppsatsen baseras helt på primärdata som samlas in genom en enkätundersökning. Enkäten har distribuerats via mail och kunde därför bara skickas till de personer som hade angivit en mailadress på FARs hemsida. Detta visade det sig dock att alla revisorer i vårt urval hade gjort. För att få så hög svarsfrekvens som möjligt skickades enkäten tillsammans med ett missivbrev där vi presenterade oss och beskrev det generella syftet med undersökningen. För att undvika att respondenterna skulle lockas att svara "rätt" så beskrev vi inte exakt vilka egenskaper hos individerna som vi avsåg att mäta.

4.4 Operationalisering

4.4.1 Professionell skepticism

För att mäta den professionella skepticismen hos våra respondenter har vi använt frågeformuläret som Kathy Hurtt (2010) utvecklat (se bilaga 1). Det är baserat på sex faktorer som karakteriserar en skeptiker. Dessa faktorer beskrevs närmare i kapitel 3. I varje kategori finns fem stycken påståenden där respondenten ska placera sig någonstans mellan ”håller inte med alls” och ”håller med starkt” på en sjugradig likertskala. Genom att summera dessa svar kan vi säga om den professionella skepticismen är förhållandevis hög eller låg hos respondenten. En respondent kan hamna någonstans mellan 30 och 210 poäng på skalan.

4.4.2 Klientidentifikation

För att mäta klientidentifikation används samma frågeformulär som Bamber och Iyer (2007) använde vid sin undersökning om klientidentifikation (se bilaga 1). Respondenten ska ha sin största klient i åtanke samtidigt som denne får ta ställning från ”håller inte med alls” till ”håller med starkt” till fem påståenden. Skalan som används är en femgradig likertskala. Respondentens svar summeras sedan för att mäta klientidentifikationen.

4.4.3 Professionsidentifikation

Även här används samma frågeformulär som Bamber och Iyer (2007) redan har använt. Respondenten får ta ställning till liknande påståenden som under klientidentifikation ovan, men istället för att tänka på sin största klient ska respondenten tänka på sin profession. Respondentens professionsidentifikation är summan av alla svar.

4.4.4 Revisorns oberoende

Bamber och Iyer (2007) använde ett exempelfall från ett företag för att mäta revisorns eftergivenhet vid värderingsdiskussioner:

”I årets revision har en tvist uppstått mellan dig och din största klients ledning angående väsentligheten av vissa oregistrerade skulder. Professionella riktlinjer erbjuder inget definitivt svar på det berörda beloppet. Klientens VD, som är en före detta partner, anser att den totala mängden oregistrerade skulder är oväsentlig och menar därför att det är onödigt att göra justeringar i de finansiella rapporterna. Som revisor, hur troligt är det att du inte kommer att kräva att dessa skulder skall redovisas?” (Bamber och Iyer, 2007).

Denna fråga har vi också ställt till våra respondenter. I Bamber och Iyers originalutförande skulle respondenterna placera sig på en 100-gradig skala (ange svaret i procent) men vi ansåg att det räckte med en 10-gradig likertskala. Respondenterna fick placera in sig någonstans mellan extremvärdena ”mycket låg sannolikhet” till ”mycket hög sannolikhet”. En låg poäng på frågan innebär ett högt oberoende.

4.5 Bakgrundsvariabler

I enkäten har frågor inkluderats i syfte att ge en bild av vilka våra respondenter är. Dessa variabler är ålder, kön, befattning, typ av auktorisation, anställningstid i företaget och erfarenhet i branschen. Detta är variabler som har tagits med för att ge information om vilken typ av respondenter som har svarat på undersökningen. Variablerna kommer att koda om till dummyvariabler och kontrolleras mot våra huvudvariabler och eventuella intressanta observationer kommer att redovisas kapitel 5.

Som exempel kan vi ta frågan om revisorns ålder. Den är nu indelad i fyra kategorier. När resultaten från enkäten kommer in koda variabeln om till två kategorier (Över 40 år / 40 år eller yngre). Sen undersöks det om det finns någon korrelation mellan denna dummyvariabel och huvudvariablerna. Om det finns ett samband eller en tendens till ett samband kan framtida forskare undersöka mer djupgående vad det beror på.

4.6 Validitet och Reliabilitet

För att reliabiliteten ska vara hög ska samma undersökning kunna utföras igen och ge samma resultat (Saunders *et al.*, 2007). Eftersom mätinstrumenten är testade och

verifierade i tidigare vetenskapliga undersökningar så bör reliabiliteten i dessa vara hög. Att de är översatta till svenska kan vara ett problem. Om någon annan gör samma undersökning men översätter frågorna lite olika kan svaren kanske skilja sig åt. Nyanserna i engelska språket är ibland svåra att få rätt vid en direkt översättning av en kort fråga. Trots detta tror vi att översättningen har genomförts på ett sätt som gör att missförstånd undviks. Ett fåtal omformuleringar av frågorna gjordes innan utskick efter att ett flertal personer hade fått prova enkäten.

Att en undersökning är valid innebär att enkäten har mätt det som verkligen ville mätas (Saunders *et al.*, 2007). Även validiteten borde vara hög eftersom frågeformulären har utformats och testats i tidigare vetenskapliga artiklar.

4.7 Bortfallsanalys

För att göra en bortfallsanalys identifierar Armstrong och Overton (1977) tre olika metoder. Den första är att jämföra svarsfrekvensen i urvalet med ett känt värde för hela populationen. Den andra är att göra vissa antaganden om icke-respondenter jämfört med respondenter (som till exempel skillnader i utbildningsnivå, intressnivå för ämnet och så vidare) och därifrån dra egna slutsatser om hur bortfallet påverkar undersökningen. Den tredje metoden antar att respondenter som svarar sent är mer lika icke-respondenter än respondenter som svarar tidigt. Då går det att använda extrapolering för att räkna ut hur bortfallet kan ha påverkat svaren. Det är den tredje metoden som används i den här uppsatsen.

Resultatet av bortfallsanalysen för de viktigaste variablerna presenteras i tabell 4.1. Tabellen visar vad medelvärdet var för de respondenter som svarade på enkäten de första två dagarna (Tidiga Respondenter) jämfört med de som svarade efter sista påminnelsen (Sena Respondenter). På revisionsfallet har respondenterna svarat ungefär likadant oavsett om de var tidiga eller sena. Det tyder på att medelvärdet för populationen ligger på ungefär samma nivå oavsett bortfall. Klient- och professionsidentifikationen är lite högre för de sena respondenterna jämfört med de tidiga. Det betyder att hela populationen kanske identifierar sig mer med sociala grupper än vårt urval. Även den skepticismen är något lägre för sena respondenter än för tidiga vilket indikerar att populationens medelvärde kan vara lägre än medelvärdet

för urvalet. Därför kan medelvärdena i tabell 5.1 på nästa sida tas med en nypa salt. Trots att medelvärdena kanske inte är representativa för populationen som helhet så anser vi att detta inte har någon inverkan på den analys som ska göras. Hypotesprövningen görs ju inte på medelvärde utan på enskilda respondenter.

Tabell 4.1 skillnader mellan tidiga och sena respondenter

	Tidiga respondenter	Sena respondenter
Revisorns Oberoende	4,00	4,12
Klientidentifikation	12,49	13,81
Professionsidentifikation	12,15	12,54
Professionell skepticism	127,68	125,84

5. Resultat

Det här kapitlet inleds med en analys av den insamlade datan för att kunna göra en bedömning av validiteten och reliabiliteten. Efter det kommer en korrelationstabell där vi visar vilka interna samband det finns mellan de viktigaste variablerna vi har samlat in. Kapitlet fortsätter med en analys av våra hypoteser och en kommentar kring de resultat vi har fått fram.

5.1 Beskrivande statistik

I tabell 5.1 nedan visas den beskrivande statistiken för de viktigaste variablerna i uppsatsen. Sammanlagt har 273 personer svarat på enkäten. Att antalet personer som svarat på frågorna nedan är färre beror på att respondenterna valt att inte svara eller att de har glömt att svara på den specifika frågan. Klientidentifikation, Professionsidentifikation och Professionell Skepticism har skapats i SPSS genom att summera svaren på flera andra frågor. I enkäten fanns det fem frågor om Klientidentifikation, fyra frågor om Professionsidentifikation och 30 frågor om Professionell Skepticism. Reliabiliteten mäts i det här fallet genom att använda Cronbachs Alpha-värde. För att försöka få så högt Cronbachs Alpha-värde som möjligt ska en faktoranalys genomföras på datamaterialet.

Tabell 5.1 Beskrivande statistik

	Antal	Minimum	Maximum	Medel	Standardavvikelse
Revisionsfall	255	1	10	3,94	2,48
Klientidentifikation	243	5	25	12,98	3,7
Professionsidentifikation	245	6	20	12,54	2,65
Professionell skepticism	220	74	168	127,81	13,77

I revisionsfallet skulle respondenterna ta ställning till hur stor risk det var att de skulle ge efter vid en värderingsdiskussion med deras största klients ledning i en given situation. Skalan som använts är 10-gradig. Svaren som har kommit in är uppdelade över hela skalan, från ”Mycket låg sannolikhet” (1) till ”Mycket hög sannolikhet” (10).

Påståendena som respondenten skulle ta ställning till vid bedömningen av deras klient- och professionsidentifikation var graderade i fem steg. För att mäta klientidentifikation

användes fem frågor, och respondenterna kunde därför få poäng mellan 5-25. Medelvärde var här 12,98 med en standardavvikelse på 3,70. För att mäta professionsidentifikation användes fyra frågor. Respondenterna kunde därför få poäng från 4-20. Medelvärde var här 12,54 och standardavvikelsen var 2,65. På delfrågorna är respondenternas genomsnitt 2,60 på frågorna om klientidentifikation och 3,14 på frågorna om professionsidentifikation. Det betyder att identifikationen med den egna professionen är något högre hos respondenterna än identifikationen med klienten.

För att mäta Professionell Skepticism har 30 delfrågor använts där revisorn skulle ta ställning till påståenden på en sjugradig skala. Respondenterna kan alltså ligga mellan 30-210 vid summeringen av svaren på påståendena. Medelvärde bland respondenterna var 127,81 med en standardavvikelse på 13,77. I Hurtt's uppsats (2010) var detta värde 135,4 med en standardavvikelse på 14,7. Att värdena är ungefär lika stora tyder på att översättningen av frågorna är bra och att validiteten i Hurtt's undersökning är hög. Den lilla skillnaden i medelvärde kan bero på att det finns skillnader i hur undersökningarna genomförts. Hurtt genomförde sin studie på en stor revisionsbyrå i USA. Populationen i den här uppsatsen är svenska revisorer med varierande befattningar (Chef, delägare, anställd, egen företagare och så vidare). Det finns därför många faktorer som skiljer undersökningarna åt.

5.2 Faktoranalys och beräkning av Cronbachs Alpha

Cronbachs Alpha används för att se om olika variabler mäter samma sak eller inte. Ett högt värde på Cronbachs Alpha innebär att de olika variablerna mäter samma sak. Över 0,7 brukar räknas som ett bra riktmärke (Nunnally, 1978). Eftersom de flesta variablerna i den här uppsatsen mäts med flera delvariabler är det viktigt att Cronbachs Alpha är högt. För att identifiera om någon av delvariablerna mäter fel saker kan faktoranalys användas (Jolliffe, 2002). En faktoranalys visar hur många olika saker (faktorer) som variablerna mäter (ibid.). Om en faktoranalys genomförs på de variabler som mäter klientidentifikation ska alla dessa helst hamna på samma faktor. Det betyder i så fall att dessa variabler mäter samma sak och att Cronbachs Alpha förmodligen kommer att bli högt.

5.2.1 Professionell Skepticism

I tabell 5.2 på sidan 34 finns ett exempel på hur faktoranalysen ser ut för frågorna som ska mäta Personlig Skepticism. Eftersom frågorna är tänkta att mäta sex olika faktorer

(Självförtroende, Självständighet och så vidare) bör det finnas sex faktorer med fem frågor i varje. Tyvärr var frågorna indelade i sju faktorer. Faktor 1 innehöll sex frågor, faktor 2 innehöll fem frågor, faktor 3 innehöll fem frågor, faktor 4 innehöll fem frågor, faktor 5 innehöll fyra frågor, faktor 6 innehöll tre frågor och faktor 7 innehöll 2 frågor (se tabell 5.2). En av frågorna från faktor 1 och en av frågorna från faktor 7 skulle egentligen ha hamnat på faktor 6. När Hurtt (2010) genomförde sin studie hade hon samma problem med dessa två frågor, men eftersom Cronbachs Alpha blev högt i hennes undersökning (0,91) trots detta så bestämde vi oss för att använda frågorna för att mäta den professionella skepticismen. Förutom ovanstående frågor som hamnade fel skulle ytterligare en av frågorna i faktor 7 egentligen ha varit på faktor 5. Här var skillnaden mellan faktor 7 och faktor 5 så liten (0,610 respektive 0,413) att det bedömdes som att frågan trots allt kunde inkluderas i undersökningen utan att Cronbachs Alpha skulle sjunka nämnvärt. Alla frågorna som användes för att mäta den personliga skepticismen användes alltså för att beräkna variabeln ”personlig skepticism”. Cronbachs Alpha för alla 30 frågor var 0,878. Detta är ungefär lika högt som i Hurtt artikel vilket är bra för validiteten. Det betyder också att Hurtt skala fungerar som den är tänkt på revisorer från olika länder, vilket är bra att veta för framtida forskare.

5.2.2 Professionsidentifikation

Efter att ha gjort en faktoranalys på frågorna som skulle mäta professionsidentifikation visade det sig att alla frågor hamnade på samma faktor och att de alltså mäter samma sak. Cronbachs Alpha för de fyra frågorna var 0,711 vilket är över gränsvärdet för vad som är acceptabelt. Dessa frågor användes sedan för att beräkna professionsidentifikationen.

5.2.3 Klientidentifikation

Efter att ha gjort en faktoranalys på frågorna för klientidentifikation visade det sig att alla hamnade på samma faktor, och att de alltså mäter samma sak. Cronbachs Alpha för dessa frågor blev 0,796 vilket är över gränsvärdet 0,7. Dessa fem frågor användes sen för att beräkna variabeln Klientidentifikation.

Tabell 5.2 Faktoranalys Personlig Skepticism

	1	2	3	4	5	6	7
Jag blir upprymd av att lära mig nya saker.	0.820	0.024	0.090	0.136	-0.095	0.105	0.034
Att upptäcka ny information är roligt.	0.784	0.183	0.126	0.205	0.018	-0.009	0.002
Jag tycker att lärande är spännande.	0.787	0.126	0.264	0.254	-0.006	0.091	-0.010
Jag gillar att söka efter kunskap.	0.738	0.273	0.066	0.026	0.123	0.163	-0.019
Jag uppskattar att lära.	0.812	0.189	0.195	0.161	0.064	0.036	0.012
Jag tycker om att försöka avgöra om det jag läser eller hör är sant.	0.449	0.375	0.082	0.111	0.286	0.335	-0.227
Jag väntar med att fatta beslut tills jag har fått all information.	0.317	0.732	0.196	-0.013	0.122	-0.022	-0.093
Jag tar den tid jag behöver när beslut ska fattas.	0.396	0.600	0.287	-0.042	0.115	0.094	-0.060
Jag ogillar att behöva fatta beslut snabbt.	0.019	0.666	-0.259	0.074	-0.249	-0.026	0.087
Jag tycker inte om att fatta beslut förän jag har tittat på all lättillgänglig information.	0.189	0.762	-0.075	0.063	0.024	0.207	-0.100
Jag vill se till så att jag nogga övervägt det mesta av den tillgängliga informationen innan beslut fattas.	0.278	0.773	0.037	-0.011	0.065	0.136	-0.018
Jag är nöjd med den jag är.	0.212	0.301	0.585	0.164	-0.157	-0.038	0.184
Jag är säker på mina förmågor.	0.310	0.052	0.641	0.110	0.044	0.098	0.029
Jag är självsäker.	0.301	-0.107	0.642	-0.126	0.075	0.153	-0.144
Jag känner mig inte säker på mig själv.	0.017	-0.218	0.720	0.162	0.268	-0.066	-0.026
Jag har förtroende för mig själv.	0.366	0.173	0.711	0.118	0.039	0.148	-0.033
Jag är intresserad av vilka faktorer som gör att människor beter sig på ett visst sätt.	0.444	0.048	0.090	0.721	0.016	0.043	-0.131
Andra människors beteende intresserar mig inte.	0.071	-0.061	0.097	0.580	0.118	-0.312	0.080
Jag gillar att förstå orsaken bakom andra människors beteende.	0.422	0.171	0.171	0.693	-0.028	0.196	-0.095
Jag funderar sällan på varför människor uppträder på ett visst sätt.	0.172	-0.013	-0.003	0.668	0.078	0.077	0.334
De handlingar människor gör och skälen till dessa handlingar är fascinerande.	0.438	0.086	0.121	0.719	0.081	0.066	-0.168
Jag accepterar ofta andra människors förklaringar utan vidare eftertanke.	0.252	0.214	0.080	-0.078	0.570	-0.094	0.336
Jag brukar genast acceptera vad andra människor berättar för mig.	-0.099	0.346	-0.013	0.065	0.592	-0.004	0.232
Jag håller ofta med om vad de andra i min grupp tycker.	0.103	-0.050	0.096	0.112	0.765	0.021	-0.115
Det är lätt för andra människor att övertyga mig.	0.036	-0.136	0.081	0.051	0.830	0.080	-0.037
Mina vänner säger att jag brukar ifrågasätta saker som jag ser eller hör.	0.169	0.018	0.025	-0.017	0.029	0.754	-0.042
Jag lägger ofta märke till inkonsekvenser i förklaringar.	0.164	0.237	0.275	0.046	-0.049	0.594	0.138
Jag ifrågasätter ofta saker som jag ser eller hör.	0.295	0.279	0.067	0.020	0.120	0.661	-0.089
Jag förkastar ofat uttalanden om jag inte har bevis för att de är sanna.	0.063	0.346	0.034	0.035	0.045	0.227	-0.646
Jag brukar acceptera saker jag ser, läser, eller hör.	-0.149	0.069	-0.005	0.142	0.413	0.246	0.610

5.3 Prövning av hypoteserna

I tabell 5.3 nedan ges en sammanfattning av hypoteserna i arbetet.

Tabell 5.3 Sammanfattning Hypoteser

Hypotes	Oberoende variabel	Beroende variabel	Koefficient	Slutsats*
H1	Professionell Skepticism	Revisorns oberoende	0,084	Förkastas delvis ($p = 0,1$)
H2	Professionell Skepticism	Klientidentifikation	-0,048	Förkastas ($p > 0,1$)
H3	Professionell Skepticism	Professionsidentifikation	0,038	Förkastas ($p > 0,1$)

* p-värdena uträknade med ett ensidigt test

För att beräkna p-värdet och därmed den statistiska signifikansen användes bivariat korrelation (Pearson-test).

Något statistiskt samband mellan professionell skepticism och klient- eller professionsidentifikation kunde inte påvisas. Det betyder att en revisor med hög professionell skepticism inte är mer eller mindre sannolik att identifiera sig med sin profession eller sin största klient jämfört med en revisor som har låg professionell skepticism. Hypotes 2 och 3 måste därför förkastas.

Ett samband kunde inte heller visas mellan professionell skepticism och revisorns oberoende. Här fanns det dock anledning att misstänka en svag korrelation då p-värdet var ungefär 0,10. Därför kan vi inte förkasta hypotes 1 helt.

5.4 Korrelationsmatris

På nästa sida finns en matris som visar korrelationer mellan de variabler som använts i hypoteserna och andra bakgrundsvariabler. Variablerna Ålder, Erfarenhet och Anställningstid har kodats om till Dummy-variabler för att den statistiska analysen ska bli meningsfull. Variabeln Ålder består av gruppen 40 år eller yngre (kodat som 0) och gruppen över 40 år (kodat som 1). Erfarenhet består av grupperna 15 år eller färre i branschen (kodat som 0) och över 15 år i branschen (kodat som 1). Anställningstid består av grupperna 10 år eller färre i det nuvarande företaget (kodat som 0) och över 10 år i det nuvarande företaget (kodat som 1). Det finns vissa självklara samband som det mellan ålder och erfarenhet, men det finns även vissa oväntade samband. Till exempel verkar ålder ha ett samband med professionsidentifikation. Detta kan kanske förklaras med att

Tabell 5.4 Korrelationsmatris

	Professionell skepticism	Klientidentifikation	Professionsidentifikation	Oberoende	Ålder	Erfarenhet	Anställningstid
Professionell Skepticism		-0,048	0,038	-0,084*	0,075	0,020	0,043
Klientidentifikation			0,307***	0,065	0,047	0,007	-0,121*
Professionsidentifikation				-0,003	-0,112*	-0,057	-0,002
Revisorns oberoende					-0,031	-0,090	0,040
Ålder						0,403***	0,279***
Erfarenhet							0,332***
Anställningstid							

* Signifikant på 10%-nivån

** Signifikant på 5%-nivån

*** Signifikant på 1%-nivån

en hög ålder innebär att revisorn har varit i branschen länge. Det finns dock inte något samband mellan professionsidentifikation och tid i branschen och inte heller mellan professionsidentifikation och anställningstid i det egna företaget. Av någon anledning verkar det ändå som att äldre revisorer identifierar sig mer med sin profession än yngre revisorer. Dessutom verkar professionsidentifikation och klientidentifikation ha ett positivt samband. Det skulle kanske kunna förklaras med att personer som identifierar sig med en social grupp är mer troliga att identifiera sig med en annan social grupp. Bamber och Iyer (2007) har visat att klientidentifikation påverkar revisorns oberoende negativt och att professionsidentifikation påverkar revisorns oberoende positivt. Om det finns ett positivt samband mellan variablerna så skulle denna observation vara helt onödig. Då skulle en hög klientidentifikation innebära att också professionsidentifikationen är hög. Det behövs förmodligen mer forskning om hur det går att öka professionsidentifikationen eller sänka klientidentifikationen utan att den andra faktorn påverkas.

6. Slutsats

Kapitlet inleds med en genomgång av uppsatsens syfte. Vi diskuterar de implikationer som undersökningen medför och de slutsatser som går att dra från undersökningen. I slutet av kapitlet finns förslag på framtida forskning.

6.1 Slutsats

Syftet med vår uppsats var att undersöka om en hög professionell skepticism hos revisorn leder till en minskad risk för oberoenderelaterade problem. För att visa detta användes tidigare forskning från Bamber & Iyer (2007). De har visat att en hög klientidentifikation ökar risken för oberoenderelaterade problem samtidigt som en hög professionsidentifikation minskar risken för oberoenderelaterade problem. Tanken var att en hög professionell skepticism hos revisorerna skulle kunna öka professionsidentifikationen och minska klientidentifikationen. Detta skulle leda till att problemen med oberoende skulle minska.

Tyvärr visar det sig att ingen av våra hypoteser går att styrka. Professionell skepticism har inget samband med klient- och professionsidentifikation. Det går alltså inte att förutse vilka revisorer som kommer att identifiera sig mycket med sina klienter respektive sin profession genom att på förhand mäta deras professionella skepticism.

Däremot ser vi att det finns en tendens till ett samband mellan professionell skepticism och revisorns oberoende. Sambandet är knappt signifikant på 10 % -nivån. Detta betyder att det kanske trots allt finns en chans att professionell skepticism minskar de oberoenderelaterade problemen. Inga av våra bakgrundsvariabler har något samband med professionell skepticism så det finns ingenting som ”stör” sambandet. Om till exempel erfarenhet hade haft ett samband med professionell skepticism och professionell skepticism vidare haft ett samband med revisorns oberoende så kunde det egentligen ha varit erfarenhet som minskat oberoendet. Eftersom det inte finns några sådana signifikanta korrelationer så är det rimligt att dra slutsatsen att det är revisorns professionella skepticism som påverkar revisorns oberoende.

När vi framöver ska diskutera korrelation mellan våra bakgrundsvariabler och huvudvariabler så finns det anledning att se på resultaten med en viss skepticism. Eftersom det är dummyvariabler som använts som bakgrundsvariabler går det bara att dra ganska osäkra slutsatser om resultaten. Diskussionen här håller därför en försiktig nivå, och vi ger istället förslag och tankar om vad framtida forskare kan undersöka baserat på resultaten i den här uppsatsen.

I tabell 5.4 ser vi att tiden som revisorn varit anställd på en revisionsbyrå är negativt relaterad till klientidentifikation. Detta samband är signifikant på 10 % -nivån och är alltså ganska svagt. Vi tror att revisorer som varit anställda på en revisionsbyrå länge primärt kommer att identifiera sig med det egna företaget och sekundärt med sina klienter. Detta är helt i linje med tidigare forskning från Alvesson (2000). Eftersom vi inte har mätt identifikation med det egna företaget i den här uppsatsen är hela den kedjan svår att dra några slutsatser om. Här behövs mer forskning för att se om det stämmer.

Tiden som revisorn varit anställd på en revisionsbyrå har ett starkt positivt samband med antalet år som revisorn varit i yrket och antalet år som revisor har ett svagt positivt samband med klientidentifikation. Detta betyder att klientidentifikationen ökar desto längre en person varit revisor, men att denna ökning kan motverkas om revisorn har varit anställd i samma företag länge. Bamber och Iyer (2007) har visat att klientidentifikationen ökar desto längre tid en revisor har granskat en klient, och Alvesson (2000) menar att identifikation med en social grupp blir starkare med tiden. Om en revisor varit i yrket länge är det större chans att denne har en längre relation med sin klient än en nyutexaminerad revisor. Det är därifrån detta samband kommer. Det som då är intressant är att denna effekt verkar motverkas om revisorn varit anställd i samma revisionsbyrå en längre tid. Även om vi inte helt säkert kan fastslå detta är det värt att följa upp i framtida forskning på området.

Vidare kan vi se i tabell 5.4 att antalet år som revisorn varit i yrket inte är relaterat till professionell skepticism och professionsidentifikation. Hurtt (2010) hade redan visat att erfarenhet inte hade något samband med personlig skepticism så vår undersökning bekräftar denna iakttagelse. Däremot tyckte vi att det var konstigt att tiden i yrket inte påverkade professionsidentifikationen. Bamber och Iyer (2007) har visat att tiden med

en klient påverkar hur mycket revisorn identifierar sig med klienten. Därför borde tiden i yrket även påverka hur mycket revisorn identifierar sig med professionen. Anledningarna till att de inte gör detta är svåra att förstå. Det finns trots allt vissa skillnader mellan professions- och klientidentifikation. Att identifiera sig med sin klient innebär att revisorn lär känna människor i företaget medan professionsidentifikation är en mer abstrakt identifikation. Det kan kanske innebära att en professionsidentifikation kommer snabbt när man tar sin revisorsexamen men inte förändras så mycket över tiden, medan klientidentifikationen förändras långsamt i takt med att revisorn får mer och mer anknytning till klienten.

Andra intressanta saker med vår undersökning är att det inte verkar finnas något signifikant samband mellan varken klient- eller professionsidentifikation och revisorns oberoende. Detta går tvärtemot den forskning som Bamber och Iyer (2007) bedrivit. Hela grunden i deras modell är ju att klientidentifikation påverkar revisorns oberoende negativt och professionsidentifikation påverkar oberoendet positivt. Varför är det då så här? Både vår undersökning och deras undersökning visar att det finns en mycket stark positiv korrelation mellan professions- och klientidentifikation. Det betyder att ju mer en revisor identifierar sig med den egna professionen, desto mer kommer denne revisor att identifiera sig med klienten. Detta samband kan innebära att personer som identifierar sig med en grupp är mer sannolika att identifiera sig med en annan grupp. Sambandet innebär då att forskare kan försöka undersöka hur mycket en revisor identifierar sig med en grupp, till exempel sin profession, för att kunna göra förutsägelser om hur mycket revisorn kommer att identifiera sig med sina framtida klienter. Lachman och Aranya (1986) skriver att identifikation med en social grupp inte utesluter identifikation med en annan social grupp. Vi har dock inte lyckats hitta någon artikel som säger att en person som identifierar sig med en social grupp är mer benägen att identifiera sig med andra sociala grupper. Alvesson (2000) skriver att en social identifikation med en grupp gör att andra identifikationer blir svagare. Men kanske identifierar sig vissa personer mycket starkt med flera grupper, medan andra personer inte alls identifierar sig så mycket med sociala grupper. Om det går att visa att en revisor har en låg identifikation med den egna professionen så är det kanske mindre sannolikt att revisorn i framtiden kommer att identifiera sig så mycket med klienten. Detta gör det extra intressant för forskare att i framtiden försöka hitta vilka

bakgrundsvariabler som ökar och minskar en revisors tendens att identifiera sig med sociala grupper i avseende att minska problemen med revisorns oberoende.

Frågan kvarstår dock: Varför finns det inget samband mellan klient- och professionsidentifikation och revisorns eftergivenhet i vår undersökning som är utförd på samma sätt som Bamber och Iyer (2007)? Översättningen av frågorna har inte varit speciellt svår att göra och vi tror inte detta är någon faktor som har påverkat vårt resultat nämnvärt. För att analysera detta får vi tänka på vilka skillnader det finns mellan undersökningarna. Den största och viktigaste skillnaden tror vi har att göra med att deras undersökning är gjord år 2007 och vår undersökning år 2012. Sedan dess har världen gått igenom en stor finanskris som gjorde att flera stora företag gick i konkurs. Efter det har det mer eller mindre konstant diskuterats kring revisorers trovärdighet och oberoende. Detta kan innebära att revisorer innan finanskrisen tyckte att det var viktigare att gå på klientens bedömning vid värderingssituationer för att inte förlora en stor kund och därmed en stor intäkt till byrån. Nu kan det snarare vara så att det medför större problem och kostnader för revisionsbyrån om revisorn släpper igenom saker som denne inte borde vid en granskning och klienten senare går i konkurs. Det kan medföra enorma rättegångskostnader och badwill för revisionsbyråerna om det visar sig att de brustit i sin granskning. Det skulle vara intressant om Bamber och Iyer och andra forskare hade kunnat göra om sin forskning på samma målgrupp för att se om något har förändrats under de senaste fem åren.

6.2 Förslag till vidare forskning

Baserat på vår problemdiskussion tror vi det är viktigt att utföra mer forskning på om problemen med klientidentifikation finns kvar även efter finanskrisen. Om problemen finns kan det även vara intressant att försöka hitta ännu fler bakgrundsvariabler som påverkar en revisors tendens att identifiera sig med sociala grupper i allmänhet och klienter i synnerhet. Vi har föreslagit ”Anställningstid i egen revisionsbyrå” som en sådan variabel. Vår uppsats är för liten i omfång för att ge något definitivt svar på om denna variabel är negativt relaterad till klientidentifikation. En större studie om klientidentifikation bör inkludera denna variabel för att ge ett definitivt svar.

Referenser

- Alvesson, M. (2000). Social identity and the problem of loyalty in knowledge-intensive companies. *The Journal of Management Studies*, 37(8), 1101–1124.
- Armstrong, J. S. och Overton, T. S. (1977). Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14, 396–402.
- Arrunada, B. och Paz-Ares, C. (1997). Mandatory rotation of company auditors: A critical examination. *International Review of Law and Economics*, 17(1), 31–61.
- Ashfort, B. E. och Mael, F. (1989). Social Identity Theory and the Organization. *The Academy of Management Review*, 14(1), 20–39.
- Bamber, E. M. och Iyer, V. M. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1–24.
- Bamber, E. M. och Iyer, V. M. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (21), 21–38.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P. och Loewenstein, G. F. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89–94.
- Boush, D. M., Friestad, M. och Rose, G. M. (1994). Adolescent skepticism toward TV advertising and knowledge of advertiser tactics. *The Journal of Consumer Research*, 21(1), 165–175.
- Brown, R. (2000). Social Identity Theory: past achievements, current problems and future challenges. *European Journal of Social Psychology*, 30, 745–778.
- Bunge, M. (1991). A skeptic's beliefs and disbeliefs. *New Ideas in Psychology*, 9(2), 131–149.
- Burnyeat, M. (1983). *The Skeptical Tradition*. Berkeley, CA: University of California Press.
- Chi, W. (2005). The effect of mandatory audit-firm rotation: A monitoring perspective. *Research in Accounting Regulation*, 18, 283–285.
- Clark, R. A., och Goldsmith, R. E. (2005). Market maven: Psychological influences. *Psychology and Marketing*, 22(4), 289–312.
- Comunale, C. L. och Sexton, T. R. (2005). Mandatory auditor rotation and retention: impact on market share. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 235–248.
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Eliasson, A. (2006). *Kvantitativ metod från början*. Lund: Studentlitteratur AB.

- Europarådet. (2006). *Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG*. Hämtad: 2012-04-15, från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0087:SV:PDF>
- Europeiska Kommissionen. (2010). *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. Hämtad 2012-04-17, från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF>.
- FAR. (2011). *EtikU 13 Revisorsrotation*. Hämtad 2011-05-04, från http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIORS SED/ETIKU13_JAN_2011.PDF.
- FAR. (2012a). *EU-förslag om revision*. Hämtad 2012-05-04, från http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/REMISSVAR/REVISION/SYNPUNKTERPAEUFORSLAGOMREVISION/JU2011%208676%20L1%20EU%20F%D6RSLAG%20OM%20REVISION.FAR.PDF.
- FAR. (2012b). *Medlemskap*. Hämtad 2012-04-17, från http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340439&_dad=portal&_schema=PORTAL.
- Ford, G. T., Smith, D.B. och Swasy, J. L. (1990). Consumer skepticism of advertising claims: Testing hypotheses from economics of information. *The Journal of Consumer Research*, 16(4), 433–441.
- Gates, S. K., Lowe, D. J. och Reckers, P. M. J. (2006). Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 5–17.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171.
- IAASB. (2012). *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*. Hämtad 2012-04-15, från <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20Professional%20Skepticism%20QandA-final.pdf>.
- ISA200. (2009). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. Hämtad 2012-04-28, från <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>.
- Johnson, O. A. (1978). *Skepticism and Cognitivism*. Berkeley, CA: University of California Press.
- Jolliffe, I. T. (2002). *Principal component analysis*. New York, NY: Springer – Verlag New York Inc.
- Kramer, S. T., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I. och Vasileiou, K. Z. (2011). Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism. *International Journal of Business and Management*, 6(8), 44–57.

- Kurtz, P. (1992). *The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge*. Buffalo, NY: Prometheus Books.
- Lachman, R., and N. Aranya. (1986). Evaluation of alternative models of commitments and job attitudes of professionals. *Journal of Occupational Behavior*, 7(3), 227–243.
- Levin, J. (1987). Skepticism, Objectivity, and the Invulnerability of Knowledge. *Philosophy and Phenomenological Research*, 48(1), 63–78.
- Litman, J. A., och Silvia, P. J. (2006). The latent structure of trait curiosity: Evidence for interest and deprivation curiosity dimensions. *Journal of Personality Assessment*, 86(3), 318–328.
- Lu, T. och Sivaramakrishnan, K. (2009). Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(2), 71–91.
- McGinn, M. (1989). *Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism*. New York, NY: Basil Blackwell, Inc.
- Mangleburg, T. F. och Bristol, T. (1998). Socialization and adolescents' skepticism toward advertising. *Journal of Advertising*, 27(3), 11–21.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. New York, NY: Mc-Graw-Hill.
- Obermiller, C. och Spangenberg, E. R. (1998). Development of a scale to measure consumer skepticism toward advertising. *Journal of Consumer Psychology*, 7(2), 159–186.
- Popkin, R. H. (1979). *The History of Scepticism from Erasmus to Spinoza*. Berkeley, CA: University of California Press.
- Pålsson Syll, L. (2001). *Ekonomisk teori och metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Saunders, M., Lewis, P. och Thornhill, A. (2007). *Research methods for business student*. London: Pearson education.
- Svenska Akademien. (2012). *Svenska akademiens ordlista*. Stockholm: Norstedts.
- Svenskt Näringsliv. (2011). *Inbjudan att lämna synpunkter på EU-förslag om revision*. Hämtad 2011- 04-17, från http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00030/Remissvar_2011-234_30061a.pdf.
- Wang, K. J. och Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organization and Society*, 34(2), 222–243.
- Webster, D. M., och Kruglanski, A. W. (1994). Individual differences in need for cognitive closure. *Journal of Personality and Social Psychology*, 67(6), 1049–1062.

Bilaga 1

Frågeformulär

1. Demografiska frågor

1.1 Kön.

- 1 : Man
- 2 : Kvinna

1.2 Ålder.

- 1 : 21-30 år
- 2 : 31-40 år
- 3 : 41-50 år
- 4 : 51-60 år
- 5 : 61-

1.3 Auktorisation.

- 1 : Godkänd revisor
- 2 : Auktoriserad revisor

1.4 Antal år som revisor.

- 1 : 5 år eller mindre
- 2 : 6-15 år
- 3 : 16-30 år
- 4 : Mer än 30 år

1.5 Vilken typ av revisionsbyrå jobbar du på.

- 1 : Big 4
- 2 : Annan

1.6 Vilken position har du i företaget.

- 1 : Anställd
- 2 : Chef
- 3 : Delägare

1.7 Hur länge har du varit anställd i ditt nuvarande företag.

- 1 : 1-5 år
- 2 : 6-10 år
- 3 : 11-15 år
- 4 : 16 år eller mer

2. Inledning

2.1 Min profession har **inte** ett bra rykte i näringslivet.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

2.2 Samhället har höga tankar om min profession.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral

4 : Håller med
5 : Håller med starkt
2.3 När någon kritiserar min profession känns det som en personlig förolämpning.

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte med
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

2.4 Min profession anses vara en av de bästa.

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte me
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

2.5 När någon berömmar min profession känns det som en personlig komplimang.

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte med
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

2.6 Min professions framgångar är mina framgångar.

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte med
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

2.7 Andra personer som vill avancera i sin karriär bör tona ner sin anknytning till min profession

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte med
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

2.8 Jag är väldigt intresserad av vad andra tycker om min profession.

1 : Håller inte med alls
2 : Håller inte med
3 : Neutral
4 : Håller med
5 : Håller med starkt

3. Klientinformation

Vänligen tänk på den största klient du för närvarande reviderar och besvara följande frågor med avseende på den specifika klienten.

3.1 Hur länge har ert företag reviderat denna klient?

1 : Mindre än 1 år
2 : 1-3 år
3 : 4-6 år
4 : 7-9 år
5 : 10 år eller längre

3.2 Hur länge har du reviderat denna klient?

1 : Mindre än 1 år
2 : 1-3 år

- 3 : 4-6 år
- 4 : 7-9 år
- 5 : 10 år eller längre

3.3 Är denna klient ett offentligt eller privat företag?

- 1 : Offentligt
- 2 : Privat

3.4 Vänligen bedöm betydelsen av denna klient för ert företag.

- 1 : Inte alls viktig
- 2 : Viktig till viss del
- 3 : Viktig
- 4 : Väldigt viktig
- 5 : Vet ej

3.5 När någon berömmar min klient känns det som en personlig komplimang.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.6 När jag talar om min klient säger jag vanligtvis "vi" istället för "dem".

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.7 Klientens framgångar är mina framgångar.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.8 Jag är väldigt intresserad av vad andra tycker om min klient.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.9 När någon kritiserar min klient känns det som en personlig förolämpning.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.10 Klienten har inte något bra rykte i näringslivet.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.11 Allmänheten har höga tankar om klienten.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

3.12 Klienten anses vara en av de bästa företagen att arbeta för.

- 1 : Håller inte med alls
- 2 : Håller inte med
- 3 : Neutral
- 4 : Håller med
- 5 : Håller med starkt

4. Situationer att ta ställning till

Vänligen svara på följande två korta revisionsfall. Jag är medveten om att du normalt skulle kräva mer bakgrundsinformation. Men för syftet av vår studie ber vi dig svara (1) baserad på den begränsade informationen och (2) anta att fallen involverar din största klient.

4.1 I årets revision har en tvist uppstått mellan dig och din största klients ledning angående väsentligheten av vissa oregistrerade skulder. Professionella riktlinjer erbjuder inget definitivt svar på det berörda beloppet. Klientens VD, som är en före detta partner, anser att den totala mängden oregistrerade skulder är oväsentlig och menar därför att det är onödigt att göra justeringar i de finansiella rapporterna. Som revisor, hur troligt är det att du inte kommer att kräva att dessa skulder skall redovisas? Vänligen ange ditt svar genom att markera med ett X på en specifik punkt på följande skala:

- 1 : Mycket låg sannolikhet
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6:
- 7:
- 8:
- 9:
- 10 : Mycket stor sannolikhet

4.2 Ditt företag har utvecklat en programvara som kallas ACE redovisningssystem som säljs till allmänheten samt till ditt företags kunder. Under granskningen av din största kund upptäcker du en allvarlig kontrollsvaghet i redovisningssystemet som ditt företag har installerat. Vad är sannolikheten att din ledning kommer att ge negativa kommentarer om redovisningssystemet?

- 1 : Mycket låg sannolikhet
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6:
- 7:
- 8:
- 9:
- 10 : Mycket stor sannolikhet

5. Skepticism

Nedan finns ett antal påståenden, vänligen kryssa i de påståenden som stämmer in på dig.

5.1 Jag accepterar ofta andra människors förklaringar utan vidare eftertanke.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:

5:
6: Håller med starkt

5.2 Jag är nöjd med den jag är.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.3 Jag väntar med att fatta beslut tills jag har fått all information.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.4 Jag blir upprymd av att lära mig nya saker.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.5 Jag är intresserad av vilka faktorer som gör att människor betar sig på ett visst sätt.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.6 Jag är säker på mina förmågor.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.7 Jag förkastar ofta uttalanden om jag inte har bevis för att de är sanna.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.8 Att upptäcka ny information är roligt.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.9 Jag tar den tid jag behöver när beslut ska fattas.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.10 Jag brukar genomsöka vad andra människor berättar för mig.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.11 Andra människors beteende intresserar mig inte.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.12 Jag är självsäker.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.13 Mina vänner säger att jag brukar ifrågasätta saker som jag ser eller hör.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.14 Jag gillar att förstå orsaken bakom andra människors beteende.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.15 Jag tycker att lärande är spännande.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.16 Jag brukar acceptera saker jag ser, läser eller hör.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:

3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.17 Jag känner mig inte säker på mig själv.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.18 Jag lägger ofta märke till inkonsekvenser i förklaringar.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.19 Jag håller ofta med om vad de andra i min grupp tycker.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.20 Jag ogillar att behöva fatta beslut snabbt.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.21 Jag har förtroende för mig själv.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.22 Jag tycker inte om att fatta beslut förrän jag har titta på all lättillgänglig information.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.23 Jag gillar att söka efter kunskap.

1 : Håller inte med alls
2:
3:
4:
5:
6: Håller med starkt

5.24 Jag ifrågasätter ofta saker som jag ser eller hör.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.25 Det är lätt för andra människor att övertyga mig.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.26 Jag funderar sällan på varför människor uppträder på ett visst sätt.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.27 Jag vill se till så att jag noga övervägt det mesta av den tillgängliga informationen innan beslut fattas.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.28 Jag tycker om att försöka avgöra om det jag läser eller hör är sant.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.29 Jag uppskattar att lära.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt

5.30 De handlingar människor gör och skälen till dessa handlingar är fascinerande.

- 1 : Håller inte med alls
- 2:
- 3:
- 4:
- 5:
- 6: Håller med starkt