



EXAMENSARBETE
AVANCERAD NIVÅ

VÅREN 2014
Högskolan Kristianstad
Sektionen för Hälsa och Samhälle
Magisterprogrammet, Revisor/Controller

Revisorn i förändringens tid

- arbete för samhällsnyttan

Författare

Anette Jönsson
Nalan Sarikaya

Handledare

Pernilla Broberg

Examinator

Peter Öhman

Sammanfattning

Syfte	Syftet med denna studie är att förklara hur auktoriserade revisorer upplever att de senaste förändringarna inom revisionsbranschen påverkat samhällsnyttan av revision.
Metod	En kvantitativ undersökning genomfördes via en elektronisk enkät som skickades ut till svenska auktoriserade revisorer, varpå en statistisk analys av 130 svar var möjlig.
Resultat	Resultatet visade att medlemmarna av den svenska revisorsprofessionen är enade. Revisorer identifierar sig både professionellt och organisatoriskt. Svenska revisorer upplever att rådgivning är positivt för samhällsnyttan, de upplever även att ISA har en positiv inverkan på samhällsnyttan. Äldre revisorer är dock negativa till internationella regelverk. En stark revisorsidentitet visade sig vara avgörande för uppfattningen om förändring ökar eller minskar samhällsnyttan.
Praktiskt bidrag och Sociala aspekter	Studien har visat att professionell identitet och organisatorisk identitet kan mätas som ett samlat begrepp, kallat revisorsidentitet. Begreppet innefattar hela revisorsprofessionen med både profession och organisation. Studien bidrar även till förståelse över hur förändringar inom den svenska revisorsprofessionen uppfattas av de svenska auktoriserade revisorerna.
Nyckelord	Profession, Revisorsprofession, Institutionella förändringar, Revisorsidentitet

Abstract

- Purpose** The aim of our study was to explain how the authorized auditors in Sweden perceive that the institutional changes have affected the public interest o auditing.
- Method** A quantitative study was made through an electronic survey which was sent to authorized auditors in Sweden. Were 130 answers could be used in the statistical analysis.
- Findings** The result shows that the members of the Swedish audit profession are united. Auditors identify themselves both with professional and organizational identity. Swedish auditors perceive that consulting is positive for the public interest; they also feel that ISA has a positive impact on the public interest. However; older auditors have a negative attitude towards international regulations. The auditor identity turned out to be the crucial element whether or not institutional changes perceived to increase or decrease the public interest.
- Practical implications and originality** The study has showed that professional identity and organizational identity can be assembled as one concept, the auditor identity. The concept includes the entire audit profession, both profession and organization. The study also contributes to the understanding of how institutional changes in the Swedish audit profession is perceived by the Swedish authorized auditors
- Keywords** Profession, Accountancy profession, Auditing profession, Institutional changes, Auditor identity

Förord

Tiden går fort när man har roligt och roligt har vi haft. Det vill säga när vi inte slet vårt hår för att få allt rätt. Vi vill tacka vår eminenta handledare Pernilla Broberg för sitt stora engagemang, då hon under uppsatsens gång har bidragit med idéer, kommentarer och konstruktiv kritik. Vi vill även rikta ett stort tack till de två studenter som delade med sig av den lista de sammanställt över auktoriserade revisorer i Sverige, deras bidrag underlättade vårt arbete. Vi tackar våra respondenter, som tagit sig tid att svara på vår enkät och därmed gjort det möjligt för oss att genomföra denna studie. Slutligen vill vi tacka våra familjer för det stöd vi fått under våra studier.

Kristianstad, juni 2014

Anette Jönsson

Nalan Sarikaya

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	6
1.1	Bakgrund.....	6
1.2	Förändringar i revisionsbranschen.....	7
2	Teoretisk referensram.....	8
2.1	Profession och revisorn.....	8
2.1.1	Professionens definition	8
2.1.2	Professionell och organisatorisk identitet.....	9
2.1.3	Revisorsprofessionen.....	10
2.2	Samhällsnytta.....	11
2.3	Institutionella förändringar	12
2.3.1	Sveriges inträde i Europeiska Unionen	12
2.3.2	Avskaffandet av revisionsplikten i Sverige	13
2.3.3	Kraven för auktorisation förändras.....	16
2.3.4	Institutionella förändringar generellt	17
3	Metod.....	18
3.1	Metodval	18
3.2	Operationalisering.....	18
3.2.1	Beroendevariabel	18
3.2.2	Beskrivande variabler	18
3.2.3	Kontrollvariabler	19
4	Resultat och Analys.....	20
4.1	Svarsfrekvens	20
4.2	Komponenter	20
4.3	Regressioner.....	21
5	Diskussion och Slutsats	25
5.1	Revisorsprofessionen	25
5.1.1	Förändringar i revisorsprofessionen	25
5.1.2	NAS/rådgivningstjänsters påverkan på samhällsnyttan	25
5.1.3	Marknadsföringens påverkan på samhällsnyttan.....	26
5.1.4	Förändrade auktorisationskravs påverkan på samhällsnyttan	26

5.1.5	Internationella standarders påverkan på samhällsnyttan	27
5.2	Revisorsprofession, samhällsnytta och revisorsidentitet	27
5.3	Samhälleliga aspekter och förslag till fortsatt forskning	28

Tabellförteckning

Tabell 1	Beskrivande statistik.....	20
Tabell 2	Komponent Matrix, Beroende variabler.....	21
Tabell 3	Komponent Matrix, Beskrivande variabel	21
Tabell 4	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 1, Rådgivning.....	22
Tabell 5	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 2, Marknadsföring.....	22
Tabell 6	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 3, Auktorisationskrav.....	23
Tabell 7	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 4, Reglering.....	23
Tabell 8	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. ISA	23
Tabell 9	Regressionsanalys: Revisorsidentitet. NAS	24

Bilagförteckning

Bilaga 1	Enkät	29
Bilaga 2	Korrelationsmatris.....	30

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I början av 1800-talet fanns det endast tre erkända professioner, läkare, jurister och teologer (Alvesson, 1993). I takt med den industriella revolutionen uppkom nya professioner och först då ansågs ingenjörer, arkitekter och revisorer inneha en professionell status (O'Regan, 2001). Tillkomsten av nya professioner har medfört en debatt om vad det är som kännetecknar och definierar en profession. Brante (2009; 2005; 1988) sammanfattar tidigare forskares definitioner för en profession. Han menar att medlemmarna är självgående, självreglerade, självförstärkande och osjälviska med en stark vilja att på ett effektivt sätt arbeta för samhällets bästa. Professionen garanterar att normerna följs med hjälp av intern kontroll, därmed elimineras behovet av extern kontroll (Brante, 1988). Brien (1998) menar att yrken som anses vara professioner har en viktig och stark roll i samhället. Detta eftersom de besitter specialkunskap som generellt sett inte finns bland samhällsinvånarna.

Behovet av externa investerare ökade i takt med att företag under mitten av 1800-talet utvecklades och expanderade. Detta bidrog till ett ökat behov av kontroll då de externa ägarna ville försäkra sig om att deras investeringar förvaltades på rätt sätt. Det var nu den moderna revisorsprofessionen började ta form. När revisorerna började utöva sitt arbete under 1800-talet saknades bestämmelser för vilka kvalifikationer en revisor behövde och en enhetlig förståelse för revision saknades. Under industrialiseringen ökade behovet av en professionell jämförbar revision och revisorns arbete blev allt mer strukturerat med renodlade revisionsmetoder. Revisorsyrket utvecklades med tiden till en fulländad profession. I takt med professionens utveckling ökade också regleringen av revisorernas arbete och idag lyder revisorerna under flera standarder, regler och lagar (Öhman & Wallerstedt, 2012).

Revisorns arbete är viktigt för investerare. Genom revision kan företags finansiella ställning säkerställas och investerare kan genomföra säkra investeringar. Revisorn anses vara skyldig att skydda investerarnas intressen genom att agera grindvakter (Kung & Huang, 2013). Genom sitt arbete har revisorerna fått förtroendet att skydda samhällets intressen (IESBA, 2013). Ett intresse som kan antas ha förändrats under professionens senaste hundra år.

I Sverige utvecklades revisorsyrket under en lång period. I slutet av 1800-talet började de första revisorerna arbeta heltid. Tillkomsten av en ny aktiebolagslag år 1895 resulterade i att det för första gången ställdes krav på att företag skulle ha minst en revisor. Vid denna

tidpunkt fanns varken krav på vilken kunskap eller vilka kvalifikationer revisorn skulle besitta (Wallerstedt, 2009). År 1909 grundades Handelshögskolan i Stockholm men det var först 1912 de första revisorerna i Sverige auktoriserades (FAR, 2013a; Wallerstedt, 2009).

1.2 Förändringar i revisionsbranschen

Under det senaste seklet har det kontinuerligt skett förändringar i revisionsbranschen (Carrington, Johansson, Johed, & Öhman, 2013). Den senaste tiden har dock förändringar skett med högre hastighet än tidigare. Regler och lagar har ändrats och därmed har de svenska revisorernas arbete förändrats (Broberg, Umans, & Gerlofstig, 2013). Genom Sveriges inträde i Europeiska Unionen (EU) 1995 öppnades gränserna och inhemska lagar anpassades för att stämma överens med unionens regleringar (SFS, 1994:1500). Vid denna tidpunkt var aktiebolag i Sverige tvungna att ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor (Öhman & Wallerstedt, 2012). I november 2010 togs den obligatoriska revisionsplikten för mindre bolag i Sverige bort. Det blev en påtaglig konsekvens för revisorsprofessionen då revisorernas arbetsuppgifter gick från renodlad revision till att i högre utsträckning erbjuda andra tjänster. I samband med avskaffandet av revisionsplikten för mindre bolag menar Broberg *et al.* (2013) att revisorerna blev tvungna att övertyga sina klienter om att revision är nödvändig. Revisionsbyråerna har sedan revisionsplikten togs bort blivit tvungna att marknadsföra och övertyga sina klienter om att även andra tjänster såsom konsultation och rådgivning är av värde. En konsekvens av att revisionsuppgifterna blivit mer marknadsinriktade är att graden av professionalism ifrågasätts (Broberg *et al.* 2013). Revisorns arbete kantas av tidspress där ökade krav på effektivitet kan riskera kvaliteten på revisionen (Bowrin & King II, 2010). Förändringarna i branschen kan komma att påverka revisionskvaliteten och även revisorns oberoende kan komma att ifrågasättas.

En av de senaste förändringarna inom revisorsprofessionen i Sverige är att de teoretiska och praktiska kraven för att uppnå auktorisation förändrats (RN, 2014a). Kunskap är en avgörande faktor för professioner, genom att sänka kunskapskraven finns risk att professionens kunskapsbas urholkas. Vilket kan tänkas påverka revisorsprofessionens rykte. Förändringarna rörande lagstiftning, arbetsuppgifter och krav för att uppnå auktorisation kan leda till att man ifrågasätter revisorsprofessionen i Sverige. Vi har valt att fokusera på revisorsprofessionen i Sverige med anledning av att det under en period skett en rad förändringar som kan tänkas påverka professionen. Syftet med denna studie är att förklara hur auktoriserade revisorer upplever att de senaste förändringarna inom revisionsbranschen påverkat samhällsnyttan av revision.

2 Teoretisk referensram

2.1 Profession och revisorn

2.1.1 *Professionens definition*

Inom samhällsvetenskaplig forskning är professioner ett omdiskuterat ämne och det finns flera olika definitioner för en profession. Under 1900 talet har flera teoretiska definitioner och empiriska avgränsningar utformats. En bidragande orsak till det stora intresset för professioner är att dagens samhälle anses vara ett kunskaps- eller expertsamhälle och att professioner besitter expertkunskaper (Brante, 2005). Lee (1995) menar att professioner är yrken organiserade i institutionell form. Professioner och vilka attribut som kännetecknar en profession är väl omdiskuterat med flera olika kriterier.

I varje samhälle spelar professioner en viktig roll. De är viktiga eftersom de besitter expertkunskap som individer utanför professionen inte har, men som är väsentlig för samhällets invånare. De verksamma inom professionen tillhandahåller denna kunskap och gör det möjligt för samhället och dess invånare att dra nytta av den svåråtkomliga, komplexa och viktiga kunskapen. Detta leder till att samhället är beroende av professionens arbete och är därmed sårbara för professionens insatser (Brien, 1998).

Brien (1998) beskriver två olika synsätt för att beskriva en profession. Den första benämns den funktionalistiska synen (Brien, 1998) och innebär att man inte arbetar utifrån ett egenintresse utan för samhällets bästa (Dellaportas & Davenport, 2008). Flexner (i Brien, 1998) har enligt detta synsätt summerat sju punkter som definierar en profession. Han menar att en profession ska inneha och utnyttja ett teoretiskt och praktiskt komplext kunskapskapital. Den praktiska kunskapen ska utvecklas genom att man praktiskt utövar yrket. Professionens medlemmar ska ha en djup förståelse för det fenomen de arbetar med och ska använda den teoretiska och komplexa kunskapen de besitter för att lösa mänskliga och sociala problem. En profession ska också sträva efter att förbättra och utöka sin kunskap inom professionen samt överföra sin kunskap till nya generationer på ett medvetet och formellt sätt. Det ska även finnas en professionell etisk kod och medlemmarna i professionen är genomsyrade av en altruistisk anda. Den andra metoden benämns ”makt”-synen och definierar professionen annorlunda. Detta synsätt menar att professionen är en konstruktion formad av medlemmarna av ett yrke i syfte att erhålla sociala och ekonomiska fördelar. Professionen lyckas även framgångsrikt övertala resten av samhället att acceptera och respektera deras konstruktion.

Denna syn innebär att professionen är ett slags monopol som bygger på ett egenintresse och är ett knep för att bibehålla professionens privilegierade ställning och status (Brien, 1998).

Enligt Parsons (i Brante 1988;2005) har professioner en mycket viktig funktion då de anses vara spjutspetsar inom sitt område. Han har definierat professioner på ett enkelt och allmänt sätt genom tre kännetecken. Han menar att medlemmarna i professionen ska ha en formell utbildning, vara skickliga på att tillämpa denna utbildning samt att det finns mekanismer för att säkerställa att kompetensen används på ett ansvarsfullt sätt. Millersons (i Brante 1988;2005) definition av en profession är en summering av de mest frekventa kännetecken och består av sex kriterier. Professionen ska använda sig av färdigheter som baseras på teoretiska kunskaper. De ska utbilda och träna dessa färdigheter och kompetensen hos medlemmarna ska försäkras genom examinationer. Professionen ska också följa uppförandekoder för att säkerställa professionens integritet och ska tillhandahålla en tjänst som är för allmänhetens bästa. Slutligen ska det också finnas en yrkessammanslutning som organiserar dess medlemmar. Goodes (i Brante, 2005; 1988) menar att en professions medlemmar därutöver ska ha en känsla av identitet, dela gemensamma värderingar och använda ett gemensamt fackspråk som utomstående bara delvis förstår. Han menar också att antalet studenter hålls nere och selektivt väljs ut för att på så sätt främja professionen (Brante, 2005; 1988).

Wilensky (1964) definierar en profession genom fem kännetecken. En profession är ett heltidsyrke som kräver utbildning och träning. Det ska finnas en branschorganisation för professionens medlemmar och medlemmarna ska ha en lagligt skyddad titel. De ska också arbeta efter och följa etiska koder. Wilenskys definition har tidigare används för att studera processen av revisorsprofessionens utveckling (Öhman & Wallerstedt, 2012).

2.1.2 *Professionell och organisatorisk identitet*

Genom att mäta professionsmedlemmarnas attityd gentemot organisation och profession har man uppmätt variationer i de professionellas värderingar och attityder (Carrington *et al.* 2013). Individer tenderar att klassificera sig själva och andra i sociala grupper. Genom social identifiering upplever individen sig som en faktisk eller symbolisk del av gruppen. Gruppens framgångar och misslyckanden blir därmed även framgångar och misslyckanden hos individen. Tidigare forskning har klassificerat två grupper av social identitet, dels organisatorisk identitet och dels professionell identitet. Organisatorisk identitet innebär att individen identifierar sig själv med organisationen (Mael & Ashforth, 1992). Organisatoriskt

engagemang karaktäriseras av att individen har en stark tilltro till organisationens mål och värderingar och uttrycker en hög arbetsmoral. Individen identifierar sig med och värdesätter sitt medlemskap i organisationen (Carrington *et al.* 2013). Professionell identitet visar istället i vilken utsträckning individen identifierar sig själv med sitt yrke (Mael & Ashforth, 1992), samt hur de uttrycker stolthet av att vara medlem i professionen (Carrington *et al.* 2013). Tidigare studier (Carrington *et al.* 2013) har visat att medlemmar i revisorsprofessionen känner stark samhörighet med professionen.

2.1.3 Revisorsprofessionen

Revisorer har funnits under en lång tid. I samband med den industriella revolutionens utveckling började revisorsprofessionen ta form (O'Regan, 2001). Den moderna revisionen utvecklades i Skottland under mitten av 1800-talet som ett resultat av att företag utvecklades och var i behov av externa investerare. För att försäkra sig om att deras investeringar förvaltades väl uppstod ett behov av kontroll och revisorsyrket började ta form (Öhman & Wallerstedt, 2012). I slutet av 1800-talet kvalitetssäkrades de första revisorerna i Europa genom auktorisation. I Sverige väcktes också frågan om att auktorisera revisorer, men vid tidpunkten saknades tillräckliga utbildningsmöjligheter (Öhman & Wallerstedt, 2012; Wallerstedt, 2009).

Med den nya aktiebolagslagen år 1895 blev det obligatoriskt med revision i Sverige. De svenska revisorerna gick samman i en branschorganisation, Svenska Revisorssamfundet (SRS) år 1899. År 1909 fick Sverige en ekonomutbildning och de första svenska revisorerna auktoriserades år 1912 av Stockholms Handelskammare (FAR, 2013a). En privat sammanslutning av de auktoriserade revisorerna bildade en branschorganisation för svenska kvalitetssäkrade revisorer. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) bildades år 1923 och krävde både utbildning och heltidssysselsättning av sina medlemmar (Öhman & Wallerstedt, 2012). Åren därefter fortsatte arbetet med att förstärka de auktoriserade revisorerna. FAR lämnade år 1931 en proposition där de ville att det skulle vara obligatoriskt för alla publika bolag att ha en auktoriserad revisor (FAR, 2013a). Denna proposition blev högaktuell efter Kreuger-kraschen år 1932 och i 1944 års aktiebolagslag infördes ett kapitel om revisorns uppgifter. Det blev även vid denna tidpunkt lagstadgat att auktorisering av revisor endast kunde göras av Stockholms Handelskammare. Vid nästa omarbetning av aktiebolagslagen, 1975 fastslog man FAR till standardsättare för revisionsbranschen (Öhman & Wallerstedt, 2012). Genom det kan revisorerna sägas uppfylla kraven för att vara en profession enligt Wilenskys (1964) definition.

Professioner spelar en viktig roll i samhällhet och har definierats av flera olika forskare (se tex Öhman & Wallerstedt, 2012; Brante, 2005; Brien, 1998; Lee, 1995; Brante, 1988; Wilensky, 1964). De flesta definitionerna är likvärdiga med marginella skillnader. Synsättet på en profession kan antingen ses som fördelning av makt eller arbete för samhällets bästa. Revisorsprofessionen har i omgångar fått utstå stora prövningar och kunskapen om vad revisorn egentligen gör är många gånger diffus. De problem revisorsprofessionen ställs inför idag är mångt och mycket samma problem den fått kämpa med sedan förra sekelskiftet (Chandler, 1999; Öhman, 2007).

2.2 Samhällsnytta

Enligt gällande etiska koder kännetecknas revisorsprofessionen av att de åtagit sig ansvaret att tillgodose *public interest*¹ (IESBA, 2013). Den globala organisationen för revisorsprofessionen, IFAC, beslutade sig för att ompröva sin revisionsreglering år 2003. Syftet var att stärka organisationens position samt säkerställa att revisorer tillgodoser samhällsnyttan genom sitt arbete. För att klargöra vad som avses med samhällsnyttan beslutade sig IFAC i november 2010 för att publicera ett skriftligt ställningstagande vid namn *A Public Interest Framework for the Accountancy Profession*. Avsikten med detta var att tillhandahålla professionens medlemmar information om samhällsnytta, för att de lättare skulle kunna avgöra om de genom sitt arbete tillgodoser samhällsnyttan eller inte (Tudor, 2013). IFAC definierar *public interest* enligt citatet nedan.

The net benefits derived for, and procedural rigor employed on behalf of, all society in relation to any action, decision or policy (IFAC, 2012, s. 2).

Dagens uppfattning om vad begreppet samhällsnytta avser är väl omdiskuterat (Dellaportas & Davenport, 2008). Trots att definitionerna av samhällsnyttan är inkonsekventa framställs det dock som ett enhetligt begrepp (Box, 2007). Man torde kunna ifrågasätta begreppet *public interest* och vad det innebär. Dellaportas och Davenport (2008) menar att begreppet är vagt och tvetydigt och säger.

Who exactly is the public, what are the interests of the public, and what does it mean to serve the public interest? (Dellaportas & Davenport, 2008, s. 1083)

¹ Den engelska termen *Public Interest* är svår att översätta till svenska utan att mista dess betydelse. Begreppet översätts med samhällsnytta eller samhällsintresse. Hädanefter kommer samhällsnytta att användas. Hänsyn bör dock tas till original termen då det är dess innebörd vi vill förmedla.

Litteraturen tar upp flera olika och ofullständiga definitioner av samhällsnytta (se Tudor, 2013; Dellaportas & Davenport, 2008; Box, 2007; Baker, 2005). Dellaportas och Davenport (2008) diskuterar samhällsnyttan utifrån olika teorier och enligt den normativa teorin innebär samhällsnyttan att man arbetar utifrån allas bästa och inte i egenintresse. Abolitionisterna däremot, förnekar samhällsnyttan som teori då de anser att det inte är mätbart. De menar att det inte finns någon gemensam samhällsnytta utan att samhället består av olika grupper där varje enskild grupp har sina egna intressen och mål. Processteoretikerna säger i likhet med abolitionisterna att samhällsnyttan inte är en teori, eftersom samhället inte enbart har ett intresse utan samhället består av grupper med olika intressen. Processteorin fokuserar på processer istället för intresset eller nyttan. Consensualistteoretikerna menar däremot att samhällsnyttan är en vag term där begreppet inte är enhetligt. De menar att samhällsnyttan är svår att förklara då begreppet är djupt rotat och att det därför inte finns någon kort och koncis definition (Dellaportas & Davenport, 2008).

Baker (2005) definierar samhällsnyttan med att det innebär kollektivt välbefinnande för människor och institutioner, där det är professionens skyldighet att skydda tredje parts ekonomiska intresse. Detta görs genom att tillhandahålla relevant och tillförlitlig ekonomisk information för effektivt beslutsfattande (Baker, 2005). Tudor (2013) poängterar att samhällsnyttan är ett viktigt begrepp inom revisorsprofessionen. Lee (1995) menar att revisorerna genom professionalisering och institutionell struktur fått möjlighet att maximera självintresset genom samhällsnyttan. Men att det är svårt att vara professionell samtidigt som samhällsnyttan tillgodoses. Studier inom revisorsprofessionen domineras av den funktionalistiska synen. Enligt denna syn skapas professionen för att det finns ett mänskligt behov. Professionens ansvar är att tillgodose samhällsnyttan och alltid arbeta utifrån samhällets bästa, i utbyte får professionen en stärkt status. Kärnan i en profession innebär därmed att de åtagit sig att tillgodose samhällsnyttan (Dellaportas & Davenport, 2008). Eftersom revisorsyrket är en profession måste dess medlemmar arbeta utifrån samhällsnyttan.

2.3 Institutionella förändringar

2.3.1 Sveriges inträde i Europeiska Unionen

Revisorer verksamma i Sverige har i samband med den internationella utvecklingen blivit tvungna att anpassa sig efter internationella standardsättare, såsom *the International Federation of Accountants* (IFAC) och *the International Auditing and Assurance Standards Boards* (IAASB) (IAASB, 2014; Öhman, 2007).

Den globala organisationen IFAC arbetar med att utveckla internationella standarder för revisorsprofessionen. Verktyg och riktlinjer för att underlätta införande och implementering av standarder tillhandahålls av IFACs självständiga kommittéer och organ (IFAC, 2014). IAASB omdefinierade sina riktlinjer inom revision år 1991 vilket resulterade i *International Standards on Auditing* (ISA). IAASB är ett självständigt organ som arbetar med att utforma internationella standarder för revision, kvalitetskontroll, försäkran och andra relaterade tjänster för att tillgodose samhällsnyttan (IFAC, 2014). IAASB började år 2004 arbetet att omarbeta och tydliggöra ISA.

I Sverige arbetar FAR för att utveckla revisionsbranschen. FAR är medlemmar i Nordiska Revisorförbundet (NRF) som i sin tur är medlemmar i IFAC (FAR, 2013b). I samband med Sveriges inträde i EU år 1995 öppnades gränserna och Sverige var tvungna att anpassa sig till unionens regelverk (SFS, 1994:1500). Som ett steg i utvecklingen har Sverige sedan år 2004 tillämpat ett revisionsregelverk (RS) vilket är en svenskanpassning av ISA (FAR, 2013c). Den ökade internationaliseringen och kriser inom revisionsbranschen resulterade i att Europeiska gemenskapens kommission gav ut ett direktiv som förespråkar en internationell revisionsstandard (Europaparlamentet, 2006). RS ersattes 2010 med en direktöversatt svensk version av ISA (FAR, 2013c), vilka är de standarder och riktlinjer revisorer i Sverige idag arbetar efter. Den internationella utvecklingen har förutom internationella revisionsstandarder även medfört att revisionsbyråerna idag är multinationella företag med en global marknad. Revisionsbyråerna måste möta efterfrågan på internationell revision, då multinationella företag blir allt vanligare (Öhman, 2007). Baserat på ovan nämnda teorier torde samhällsnyttan med revision öka med införande av internationella regelverk och därmed har följande hypotes utformats:

H1: Svenska revisorer anser att internationella regelverk påverkar samhällsnyttan med revision positivt.

2.3.2 Avskaffandet av revisionsplikten i Sverige

Samtliga svenska aktiebolag har sedan år 1988 varit skyldiga att ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor (FAR, 2013a). Fram till år 2009 var Sverige och Malta de enda EU medlemsländer som tillämpade obligatorisk revision i samtliga aktiebolag. Detta förändrades i november år 2010 då kravet på revision i mindre aktiebolag i Sverige avskaffades (Broberg *et al.* 2013).

I september år 2006 beslutade sig den svenska regeringen för att starta en särskild utredning, vars syfte bland annat var att se över reglerna rörande revision i små bolag. Europeiska rådet belyste år 2007 att småbolagens administrativa kostnader behövde minskas och att kraftfulla insatser från EU och dess medlemsstater var nödvändiga. Detta skulle öppna upp och göra europeiska företag mer konkurrenskraftiga och därmed stimulera den europeiska ekonomin. Syftet med förändringen var att de administrativa kostnaderna skulle minskas med 25 % innan år 2012. Det betonades att en förenkling av lagarna skulle gynna Europas små och medelstora företag. I Sverige hade man för avsikt att nå dessa mål redan år 2010 (SOU, 2008:32). Utredningen resulterade i att revisionsplikten avskaffades den 1 november år 2010.

I samband med att revisionsplikten avskaffades blev revisorerna i allt större utsträckning tvungna att marknadsföra andra tjänster, så kallade non-audit services (NAS) (Broberg *et al.* 2013; Öhman, Häckner, Jansson, & Tschudi, 2006). NAS avser tjänster såsom skatterådgivning, redovisning, intern revision, konsulttjänster och finansrådgivning (Law, 2010). Tidigare forskning visar att revisorerna har en positiv inställning till att marknadsföra tjänster (Ellingson, Hiltner, Elbert, & Gillett, 2002). Generellt sett är revisorer på stora byråer mer positiva till nyttan av marknadsföring då det ökar kundernas medvetenhet, antalet klienter och tjänsterna som tillhandahålls av byrån (Tang, Moser, & Ausin, 2002). Tang *et al.* (2002) menar att revisorsprofessionen stöter på samma ekonomiska problem som alla andra verksamheter och att det är av vikt att både kommunicera ut vilka tjänster som tillhandahålls och att matcha dem med klientens behov. I Ellingsons *et al.* (2002) studie framkommer det att revisorerna själva tycker det är viktigt att de personligen engagerar sig i arbetet med att marknadsföra tjänsterna för att nå framgång. Studien visar även att revisorerna tycker att marknadsföring utgör en viktig roll i revisorsprofessionen (Ellingson *et al.* 2002).

Enligt revisorslag (SFS, 2001:883), 25 §, får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisorsverksamhet i sådan omfattning att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet rubbas. I Sverige är det inom dessa gränser tillåtet för revisionsbyråer att tillhandahålla andra tjänster än revision (Svanström, 2013). Broberg *et al.* (2013) menar att marknadsföring av revisionstjänster kan påverka revisorsprofessionen negativt. Revisorerna måste därmed lära sig att balansera sitt arbete mellan det traditionella revisionsarbetet och de nya marknadsföringsaktiviteterna. Detta för att inte skada professionens rykte och intressenternas förtroende för professionen (Broberg *et al.* 2013).

En revisors oberoende anses vara ett av de viktigaste karaktäristiska drag i revisorsprofessionen (Arya & Glover, 2014; Law, 2010; Falk, Lynn, & Mestelman, 1999). Behovet av en oberoende part har uppstått av att företags finansiella ställning behöver presenteras på ett förtroendeingivande och tillförlitligt sätt. Revisorn är skyldig att agera oberoende baserat på revisionsstandarder och etiska principer. Oberoendet är en kritisk faktor som måste uppfyllas för att bibehålla professionens status (Falk *et al.* 1999).

NAS är kopplat till två typer av risk. Svanström (2013) menar att de två risktyperna är ekonomisk risk och social risk, båda kopplade till revisorns oberoende. Ekonomisk risk kopplas till incitament för revisorerna att agera opportunistiskt och arbeta till fördel för klienten. Både internationella och nationella myndigheter har visats sig bekymrade över att inkomster relaterade till konsultationstjänsterna kan påverka revisorns oberoende. Detta eftersom de ökar den ekonomiska förbindelsen mellan revisor och klient (Svanström, 2013; Craswell, Stokes, & Laughton, 2002). Falk *et al.* (1999) menar en revisor alltså löper större risk att riskera sitt oberoende, om en kundförlust samtidigt innebär en stor ekonomisk förlust. Social risk kopplas till förbindelsen mellan revisor och klient då de skapar ett kunskapsförtroende genom upprepad kontakt. En frekvent kontakt gällande NAS kan resultera i att revisorerna får det svårt att förbli oberoende (Svanström, 2013).

Debatten kring huruvida ökade intäkter genom att tillhandahålla NAS till revisionsklienter påverkar revisorernas oberoende har diskuterats under en längre tid (se Alexander & Hay, 2013; Fogarty & Rigsby, 2010; Canning & Gwilliam, 1999; Craswell, 1999). Dessa tjänster har med tiden blivit en ökande inkomstkälla för byråerna (Fogarty & Rigsby, 2010; Häckner, 2005; Canning & Gwilliam, 1999). Revisionsbyråerna själva menar å ena sidan att det inte finns någon konflikt mellan att utöka sina tjänster och att bibehålla oberoendet (Fogarty & Rigsby, 2010). Å andra sidan finns det en risk för att NAS-intäkter ger utrymme för klienten att utöva makt över revisorn och därmed försämra revisorns oberoende (Canning & Gwilliam, 1999). Mitchell *et al.* (i Canning & Gwilliam, 1999) menar att intäkter genom NAS leder till orättvis konkurrens eftersom revisionsbyråer som tillhandahåller NAS missbrukar revisionsmonopolet och detta missgynnar de som inte har möjlighet att erbjuda revision kombinerat med andra tjänster. De menar också att revisorer enbart ska arbeta med revision och enbart tillhandahålla denna typ av tjänst till sina klienter. Det har även påståtts att intäkter från NAS förstärker revisorers oberoende då de inte blir lika beroende av en klient. De menar också att provisionen från NAS ökar klientens beroende av revisorn och därmed minskar risken att klienten byter revisor (Canning & Gwilliam, 1999).

Cannings och Gwilliams (1999) studie visar att användarna av finansiell information upplever att revisorns oberoende reduceras i samband med att revisorer även tillhandahåller NAS till klienten. Studien visar också att beroendet minskar om revision och NAS separeras och tillhandahålls av olika parter (Canning & Gwilliam, 1999). Law (2010) visar däremot att inte alla typer av NAS-tjänster påverkar oberoendet. Internrevision, redovisningstjänster och finansrådgivning har en negativ påverkan på oberoendet medan skatterådgivning förbättrar oberoendet. Svanström (2013) kommer fram till att oberoendet inte riskeras genom NAS utan att det är positivt om revisionsklienter får rådgivning i redovisningsfrågor. Litteraturen är oense om hur NAS generellt sett påverkar samhällsnyttan. När man ser till att revisorer tillhandahåller NAS finns meningsskiljaktigheter då en del anser att det påverkar medan andra anser att specifika tjänster inte påverkar samhällsnyttan. Utifrån dessa studier torde NAS påverka samhällsnyttan negativt. Baserat på detta kan följande hypotes utformas.

H2: Svenska revisorer anser att NAS påverkar samhällsnyttan med revision negativt.

2.3.3 *Kraven för auktorisation förändras*

En profession kan definieras på flera olika sätt (se Öhman & Wallerstedt, 2012; Brante, 2005; Brien, 1998). Det som ofta karaktäriserar en profession är hög teoretisk och praktisk utbildning samt att kunskapen säkerställs genom examination. En profession ska besitta expertkunskap, som är viktig för samhället men individer utanför professionen saknar (Brien, 1998). Inom revisorsprofessionen anses expertkunskapen vara vag och Broberg (2013) menar att revisorererna istället är ”audit mashine operators”. I revisorsprofessionen är det viktigare att upplevas professionell genom beteende, uppförande och framträdande (Broberg, 2013; Öhman *et al.* 2006; Alvesson, 1993).

RN är det organ som har hand om auktorisation av revisorer i Sverige (FAR, 2013d). Reglerna för auktorisation har nyligen ändrats och trädde i kraft den 1 juni år 2013. De nya reglerna innebär att de tidigare examensformerna, revisorsexamen och högre revisorsexamen har ersatts med en examen som benämns revisorsexamen. Den som avlägger provet för revisorsexamen och blir godkänd kan titulera sig auktoriserad revisor. Det har även skett förändringar gällande den teoretiska utbildningen och kraven för att få skriva revisorsprovet. Nu krävs att den som vill avlägga provet har en kandidatexamen i företagsekonomi (180 hp), har arbetat praktiskt i tre år med revision av årsbokslut och koncernbok eller liknande redovisningshandlingar samt ytterligare två år av teoretisk eller praktisk utbildning. Tidigare krävdes att man sammanlagt studerat informationsteknik och datorsystem, nationalekonomi,

matematik och statistik om minst 30 högskolepoäng. Studierna kunde vara fristående eller integrerade men samtliga ämnen skulle ingå i den teoretiska utbildningen. Numera ska samtliga ämne studeras men det finns inget krav på antalet poäng. Kraven om 90 högskolepoäng i företagsekonomi och 45 högskolepoäng i juridik kvarstår precis som tidigare. Antalet arbetade timmar under den praktiska utbildningen ska fortfarande omfatta 1500 timmar men antalet timmar som ska avse revision i aktiebolag har ökat från 750 timmar till 1000 (RN, 2014b). Ändringarna i auktorisationskraven är väldigt färsk och därmed kan det vara svårt att avgöra hur de kommer påverka samhällsnyttan med revision. Den totala utbildningstiden har blivit kortare och då utbildning utgör en stor del av en profession torde de ändrade kraven för auktorisation påverka samhällsnyttan negativt. Baserat på detta kan följande hypotes utformas.

H3: Svenska revisorer anser att de ändrade kraven för auktorisation påverkar samhällsnyttan med revision negativt.

2.3.4 Institutionella förändringar generellt

Revisorsprofessionen har alltså varit under förändring en längre tid. Medlemskapet i Europeiska Unionen har medfört att man idag använder ISA och att små aktiebolag i Sverige är befriade från revisionsplikt. Avskaffande av revisionsplikten har medfört att revisionsbyråer i allt större utsträckning blivit tvungna att tillhandahålla NAS samt att marknadsföra sina tjänster. Diskussion kring revisorns oberoende kan kopplas samman till att tillhandahållande av NAS ökar på revisionsbyråerna. Den senaste förändringen inom revisionsbranschen rör auktorisationskraven, där den totala utbildningstiden minskat från nio till åtta år. Tidigare har nämnts att det skett en hel del förändringar inom revisorsprofessionen. Inställningen till de olika förändringarna skiljer sig åt där en del förändringar kan uppfattas som positiva medan andra anses vara negativa. Baserat på presenterade studier kan man utgå från att revisorsprofessionen anser att större delen av förändringarna vi studerat är negativa. Detta kan då bidra till att institutionella förändringar generellt ses som något negativ och utifrån de har vi utformat hypotes 4.

H4: Svenska revisorer anser att institutionella förändringar påverkar samhällsnyttan med revision negativt.

3 Metod

3.1 Metodval

Urvalet för denna undersökning består av auktoriserade revisorer vilka är medlemmar i FAR. Antalet registrerade e-postadresser för auktoriserade revisorer enligt RN 2014-03-05 var 3137 stycken. Efter en sammanställning av samtliga e-postadresser skickades en elektronisk enkät ut till 2757 revisorer där varje respondent fick en unik kod för att säkerställa att varje individ endast svarade en gång. Bortfallet av 380 stycken revisorer innefattar de som avregistrerat sig för att medverka i undersökningar och de med ogiltiga e-postadresser. Ett frågeformulär valdes som insamlingsmetod då det anses vara ett effektivt sätt att samla in stora mängder data på kort tid (Bryman & Bell, 2007). För att öka chansen till fler svar informerades revisorerna om att deras svar skulle behandlas konfidentiellt. Med anledning av tidsramen begränsades svarstiden till en vecka, vilket innebar att revisorerna hade möjlighet att medverka i undersökningen under sju dagar. En påminnelse skickades ut efter tre dagar till de som inte svarat på enkäten.

3.2 Operationalisering

För att genomföra undersökningen sammanställdes en enkät. Enkäten bestod av 25 frågor som utgör totalt; tolv beroendevariabler, åtta beskrivandevariabler och fem kontrollvariabler. Respondenten markerade sitt ställningstagande på en sjugradig Likert-skala.

3.2.1 Beroendevariabel

De beroende variablerna förändringar mättes genom att ställa revisorns uppfattning angående förändringar i revisionsbranschen, i relation till samhällsnyttan med revision. Vi undersökte huruvida de anser att samhällsnyttan ökat eller minskat som ett resultat av förändringen. Förändringarna vår undersökning tar upp är ISA, avskaffandet av revisionsplikten, förändring av auktorisationskrav, tillhandahållande av NAS, marknadsföring av revision och andra tjänster och olika typer av rådgivning. De beroendevariablerna mättes med hjälp av tolv frågor (se bilaga 1). Respondenten markerade sitt ställningstagande på en sjugradig Likert-skala, där 1 representerade ”minskat” och 7 representerade ”ökat”.

3.2.2 Beskrivande variabler

Den beskrivande variabeln revisorsprofessionen mättes genom professionell identitet (Broberg, Umans, Skog & Theodorsson, 2014; Carrington *et al.* 2013) och organisatorisk identitet (Broberg *et al.* 2014; Carrington *et al.* 2013; Mael & Ashforth, 1992). Organisatorisk

identitet mäts genom att individen har en stark tilltro till organisationens mål och värderingar, individen uttrycker en hög arbetsmoral, identifierar sig med och värdesätter sitt medlemskap i organisationen (Carrington *et al.* 2013, Mael och Ashforth, 1992). För att mäta organisatorisk identitet användes fyra frågor baserat på Carrington *et al.* (2013), Mael och Ashforth (1992), Broberg *et al.* (2014) studier (se bilaga 1). Professionell identitet karaktäriseras av hur revisorerna bryr sig om och är hängivna sitt yrke samt hur de uttrycker stolthet av att vara medlem i professionen (Carrington *et al.* 2013). För att mäta professionell identitet användes fyra frågor baserade på Carrington *et al.* (2013) samt Brobergs *et al.* (2014) studier (se bilaga 1). Respondenten markerade sitt ställningstagande på en sjugradig Likert-skala, där 1 representerade ”instämmer inte alls” och 7 representerade ”instämmer helt”.

3.2.3 Kontrollvariabler

Kontrollvariablerna består av fem olika variabler, kön, ålder, byråtillhörighet, antal år som revisor och antal år som auktoriserad revisor. Kön är en dummy variabel och mättes genom alternativen man[0] eller kvinna[1]. Kön användes som kontrollvariabel eftersom tidigare studier visat att kvinnor är mer riskaversa och etiska och därmed har ett mer professionellt beteende (Thiruvadi & Huang, 2011). Byråtillhörighet är den tredje kontrollvariabeln och mättes genom fem olika alternativ; PWC, KPMG, EY, Deloitte (Big 4) samt alternativet Annat där respondenterna fick möjlighet att fylla i vilken byrå de arbetar på (se tex Broberg, 2013; Svanström, 2013; Craswell *et al.*, 2002). Studier har visat att det finns skillnader mellan Big 4 byråer och andra byråer, dels i kvalitet och dels i attityd gentemot marknadsföring och andra tjänster än revision (Svanström, 2013, Tang *et al.* 2002). Ålder, antal år som revisor och antal år som auktoriserad mättes för att komma åt revisorernas erfarenhet (se tex Öhman *et al.* 2006; Canning & Gwilliam, 1999). Vi har valt att mäta erfarenhet då detta torde avspegla graden av professionalitet. Kontrollvariablerna som mätte erfarenhet utformades som öppna frågor där respondenten fyllde i de antal år som de arbetat som revisor respektive auktoriserad revisor.

4 Resultat och Analys

4.1 Svarsfrekvens

Svarsfrekvensen var 156 respondenter, motsvarande fem procent av det totala urvalet. Av dessa kunde 130 svar användas i den statistiska analysen. Fördelningen mellan män och kvinnor var 90 (69%) män och 40 (31%) kvinnor. Medelåldern för respondenterna var 45 år där den yngsta var 29 år och den äldsta 68 år. Medelantalet år som revisor var 20 år där minimum var 0 år och maximum var 35 år. Medelantalet år som auktoriserad revisor var 14 år där minimum var 1 år och maximum var 40 år. Svartsfrekvensen för vilken byrå revisorerna är anställda på indikerar att 70 (54%) arbetar på någon av de fyra största och att resterande 60 (46%) arbetar på andra icke specificerade byråer (tabell 1).

Tabell 1 Beskrivande statistik

	N	R	Min	Max	\bar{x}	<i>s</i>	Std. av	Var
Ålder	130	39	29	68	45,53	,921	10,501	110,266
Kön	130	1	0	1	,31	,041	,463	,215
Antal år som revisor	130	39	1	40	19,75	,895	10,203	104,098
Antal år som auktoriserad	130	35	0	35	13,95	,858	9,782	95,688
Big 4	130	1,00	,00	1,00	,5385	,04389	,50045	,250
N	130							

4.2 Komponenter

Vid en faktoranalys testas om många variabler kan summeras till färre antal komponenter. Detta görs genom att söka efter grupperingar i interkorrelationen mellan olika variabler (Pallant, 2010). För att kontrollera detta genomfördes en faktoranalys på beroendevariablerna (tabell 2). Resultatet av analysen visade fyra möjliga komponenter. De nya komponenterna benämns utifrån de variabler som ingår i varje komponent. Den första komponenten är rådgivning, den andra auktorisationskrav, den tredje marknadsföring och den fjärde komponenten är reglering. För att kontrollera reliabiliteten genomfördes Cronbach alpha-test på de två första komponenterna. Dessa visade att komponent 1 hade ett alpha-värde på 0,895 och komponent 2 mättes alpha-värdet till 0,885. Värdena bekräftar att en sammanslagning är genomförbar, då dessa är över föredraget gränsvärdet 0,8 (Pallant, 2010). Komponent 3 och 4 består enbart av två variabler varför ett Cronbach alpha-test inte är relevant.

Tabell 2 Komponent Matrix, Beroende variabler

	Komponent					Komp.	Eigenvalue
	1	2	3	4	Comm		
7.9 Samhällsnytta, skatterådgivning	,726	,025	,508	-,156	,810	9	,215
7.10 Samhällsnytta, affärsrådgivning	,804	,032	,437	-,093	,846	10	,175
7.11 Samhällsnytta, investeringsrådgivning	,901	-,022	,006	,192	,850	11	,138
7.12 Samhällsnytta, finansiellrådgivning	,905	,021	-,020	,190	,857	12	,083
7.3 Samhällsnytta, auktorisationskrav generellt	,098	,862	,093	,200	,801	3	1,359
7.4 Samhällsnytta, teoretiska auktorisationskrav	-,014	,904	,069	-,097	,832	4	1,223
7.5 Samhällsnytta, praktiska auktorisationskrav	-,007	,911	,019	,180	,864	5	,856
7.7 Samhällsnytta, marknadsföring revision	,076	,039	,876	,209	,818	7	,493
7.8 Samhällsnytta, marknadsföring andra tjänster (NAS)	,214	,091	,869	,101	,819	8	,282
7.1 Samhällsnytta, ISA	,037	,116	-,011	,804	,661	1	4,056
7.2 Samhällsnytta, revisionsplikt	,082	,104	,256	,581	,421	2	2,457
Alphavärde, α	,895	,885					

En faktoranalys (tabell 3) på de beskrivande variablerna visade att man kunde slå samman dem till en homogen komponent. För att säkerställa reliabilitet kontrollerades komponenten även här genom ett Cronbach alpha-test, vilket visade ett värde på 0,925. Testet visar att det går bra att göra en sammanslagning av variablerna för professionell identitet och organisatorisk identitet. Komponenterna kommer i studien benämnas revisorsidentitet.

Tabell 3 Komponent Matrix, Beskrivande variabel

	Komponent	comm	Eigenvalue
Professionell identitet, 1	,691	,477	5,260
Professionell identitet, 2	,799	,639	,915
Professionell identitet, 3	,762	,581	,669
Professionell identitet, 4	,763	,582	,465
Organisatorisk identitet, 1	,886	,786	,290
Organisatorisk identitet, 2	,880	,775	,165
Organisatorisk identitet, 3	,854	,729	,143
Organisatorisk identitet, 4	,832	,692	,092
Alphavärde, α	,925		

4.3 Regressioner

Vi genomförde en korrelationsanalys (se bilaga 2) för att studera korrelationer mellan de olika variablerna. Korrelationsanalysen visar styrka och riktning av det linjära sambandet mellan två variabler (Pallant, 2010). För att undersöka dem närmre samt för att besvara hypoteserna genomfördes regressionsanalyser. Alla regressionsanalyser visade hur revisorsidentiteten påverkar uppfattningen av samhällsnyttan med revision. För varje komponent utformades fem regressionsmodeller, då det förelåg multikollinearitet mellan kontrollvariabler.

Tabell 4 visar kopplingen mellan samhällsnytta och rådgivningstjänster. Alla fem modeller visar signifikans men modell 4 uppfyller en signifikansnivå högre på 0,01 (tabell 4). Utifrån det standardiserade beta-värdet har revisorsidentiteten störst positiv påverkan på samhällsnyttan av rådgivningstjänster, detta gäller för samtliga modeller.

Tabell 4 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 1, Rådgivning

		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
Besk.var	Revisorsidentitet	,184*	,083	,191*	,083	,190*	,083	,187*	,082	,213*	,083
	Kön	-,037	,235	-,042	,239	-,035	,234				
	Big4	,148†	,215	,154†	,213	,151†	,214	,152	,213		
	Ålder	-,125	,011								
	Antal år Aukt.			-,117	,011						
	Antal år Revisor					-,123	,011	-,115†	,010		
	Konstant	4,411***	,720	3,913***	,502	4,002***	,525	3,966***	,516	3,763***	,453
	R ²	,088		,086		,088		,087		,045	
	Just. R ²	,059		,057		,059		,065		,038	
	F-värde	3,006*		2,937*		3,004*		3,980**		6,076*	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Tabell 5 visar kopplingen mellan samhällsnytta och marknadsföring av revision och andra tjänster. Endast två regressionsmodeller visar signifikans. Modell 4 visar signifikans på nivå 0,1 och modell 5 visar signifikans på 0,05. Detta tyder på att när kontrollvariabeln kön exkluderas påvisas signifikans. Även här visar beta-värdet att revisorsidentiteten har störst påverkan på samhällsnyttan av marknadsföring.

Tabell 5 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 2, Marknadsföring

		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
Besk.var	Revisorsidentitet	,180*	,077	,176*	,076	,176*	,076	,177*	,076	,188*	,076
	Kön	,007	,216	,007	,220	,004	,216				
	Big4	,151†	,198	,146†	,196	,148†	,197	,148†	,196		
	Ålder	,068	,010								
	Antal år Aukt.			,054	,011						
	Antal år Revisor					,057	,010	,057	,010		
	Konstant	2,826***	,663	3,095***	,462	3,055***	,484	3,058***	,475	3,304***	,412
	R ²	,059		,057		,058		,058		,035	
	Just. R ²	,029		,027		,028		,035		,028	
	F-värde	1,955		1,897		1,194		2,572†		4,699*	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Tabell 6 visar kopplingen mellan samhällsnytta och ändrade auktorisationskrav. Ingen signifikans kan påvisas i någon av modellerna i tabell 6.

Revisorn i förändringens tid

Tabell 6 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 3, Auktorisationskrav

		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
Besk.var	Revisorsidentitet	,022	,058	,019	,058	,020	,058	,024	,058	,026	,058
	Kön	,042	,165	,059	,167	,053	,164				
	Big4	,119	,151	,119	,149	,123	,149	,122	,149		
	Ålder	,105	,007								
	Antal år Aukt.			,140	,008						
	Antal år Revisor					,154 [†]	,008	,142	,007		
	Konstant	3,305 ^{***}	,506	3,521 ^{***}	,351	3,434 ^{***}	,367	3,471 ^{***}	,361	3,802 ^{***}	,314
	R ²	,021		,028		,033		,030		,001	
	Just. R ²	-,010		-,003		,002		,007		-,007	
	F-värde	,667		,911		1,062		1,311		,088	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Tabell 7 visar kopplingen mellan samhällsnytta och reglering, där samtliga modeller visar signifikans. Beta-värdet för revisorsidentitet är högst för modell 2-5, medan beta-värdet för ålder visar störst påverkan i modell 1.

Tabell 7 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. Komponent 4, Reglering

		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
Besk.var	Revisorsidentitet	,155 [†]	,074	,176 [†]	,076	,170 [†]	,075	,170 [†]	,075	,200 [*]	,076
	Kön	-,023	,209	,007	,220	,002	,212				
	Big4	,135	,191	,146 [†]	,196	,157 [†]	,351	,157 [†]	,193		
	Ålder	-,256 ^{**}	,009								
	Antal år Aukt.			,054	,011						
	Antal år Revisor					-,157 [†]	-,017	-,158 [†]	,009		
	Konstant	3,992 ^{***}	,639	2,941 ^{***}	,462	2,978 ^{***}	,476	2,980 ^{***}	,467	2,690 ^{***}	,413
	R ²	,132		,102		,058		,096		,040	
	Just. R ²	,104		,073		,028		,074		,032	
	F-värde	4,742 ^{**}		3,555 ^{**}		3,317 [*]		4,458 ^{**}		5,307 [*]	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Tabell 8 visar kopplingen mellan samhällsnytta och ISA. Samtliga modeller påvisar signifikans på nivå 0,01, med störst påverkan av revisorsidentitet utifrån beta-värde.

Tabell 8 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. ISA

		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
Besk.var	Revisorsidentitet	,234 ^{**}	,088	,240 ^{**}	,088	,241 ^{**}	,088	,241 ^{**}	,087	,262 ^{**}	,088
	Kön	-,021	,249	-,006	,254	-,001	,248				
	Big4	,191 [*]	,227	,202 [*]	,226	,205 [*]	,226	,205	,225		
	Ålder	-,068	,011								
	Antal år Aukt.			-,005	,012						
	Antal år Revisor					,015	,011	,015 [*]	,011		
	Konstant	2,964 ^{***}	,761	2,524 ^{***}	,532	2,465 ^{***}	,557	2,464 ^{***}	,546	2,678 ^{***}	,480
	R ²	,113		,109		,109		,109		,068	
	Just. R ²	,085		,080		,081		,088		,061	
	F-värde	3,985 ^{**}		3,822 ^{**}		3,829 ^{**}		5,147 ^{**}		9,408 ^{**}	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Tabell 9 visar kopplingen mellan samhällsnytta och NAS, där ingen signifikans kan påvisas.

Tabell 9 Regressionsanalys: Revisorsidentitet. NAS

Besk.var		Modell 1, Kön, Big4, Ålder		Modell 2, Kön, Big4, Antal år Godk/Aukt		Modell 3, Kön, Big4, Antal år Revisor		Modell 4, Big4, Antal år Revisor		Modell 5, utan kontrollvariabler	
		std. B	std. Av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av	std. B	std. av
	Revisorsidentitet	,104	,095	,104	,094	,104	,094	,092	,095	,108	,094
	Kön	-,148	,268	-,169 [†]	,272	-,158 [†]	,266				
	Big4	,108	,297	,103	,242	,103	,243	,108	,245		
	Ålder	-,051	,012								
	Antal år Aukt.			-,111	,013						
	Antal år Revisor					-,095	,012	-,057	,012		
	Konstant	4,741 ^{***}	,821	4,682 ^{***}	,570	4,703 ^{***}	,597	4,522 ^{***}	,593	4,437 ^{***}	,513
	R ²	,046		,054		,052		,028		,012	
	Just. R ²	,015		,024		,021		,005		,004	
	F-värde	1,499		1,796		1,702		1,225		1,524	

* p < .05. ** p < .01. *** p < .001. † p < .1

Regressionsanalyserna visar att revisorsidentiteten har en positiv påverkan på uppfattningen om samhällsnyttan av institutionella förändringar. Revisorerna anser att förändringarna ökar samhällsnyttan med revision, därmed förkastas hypotes 4. Revisorsidentiteten har även en positiv påverkan på uppfattningen om ISA. Hypotes 1 förkastas inte då revisorerna anser att ISA är fördelaktigt för professionen och samhällsnyttan med revision. Ålder har dock en negativ påverkan då äldre revisorer är mer negativa till internationella regelverk. Då analyserna i tabell 6 och 9 inte påvisar någon signifikans kan ställningstagande om hypotes 2 och 3 inte göras.

5 Diskussion och Slutsats

5.1 Revisorsprofessionen

5.1.1 Förändringar i revisorsprofessionen

Revisorsprofessionen har utvecklats mycket sedan den industriella revolutionen (O'Regan, 2001). Revisionsbranschen i Sverige har under de senaste åren genomgått förändringar som påverkat revisorernas arbetsuppgifter (Broberg *et al*, 2013), där ändrade auktorisationskrav är den senaste (RN, 2014b). I samband med Sveriges inträde i EU år 1995, fick svenska revisorer anpassa sig till internationella regler och standarder (SFS, 1994:1500; Europaparlamentet, 2006). Medlemskapet i EU medförde senare även att revisionsplikten för små bolag avskaffades. Detta fick stor effekt på revisorernas arbete och idag arbetar revisorerna i större utsträckning än tidigare med andra tjänster än revision (Broberg *et al*, 2013). Revisorsprofessionen ska tillgodose *public interest* (IESBA, 2013). *Begreppet public interest* är omdiskuterat och det finns flera olika definitioner för vad det egentligen innebär (Dellaportas & Davenport, 2008). Förändringarna inom revisionsbranschen har medfört att man kan ifrågasätta om samhällsnyttan med revision ökat eller minskat. Syftet med denna studie var att förklara hur auktoriserade revisorer upplever att de senaste förändringarna inom revisionsbranschen påverkat samhällsnyttan av revision.

5.1.2 NAS/rådgivningstjänsters påverkan på samhällsnyttan

Revisorerna som medverkat i undersökningen har en positiv inställning till att i större utsträckning arbeta med rådgivningstjänster och revisorer anser att rådgivningstjänster ökar samhällsnyttan av revision. Analysen visar dock att revisorer med lång erfarenhet har en mer negativ inställning till rådgivningstjänster. Revisorer med en stark revisorsidentitet anser inte att samhällsnyttan påverkas negativt av att arbeta med rådgivningstjänster utan att detta istället ökar samhällsnyttan med revision. Tidigare studier har diskuterat huruvida tillhandahållande av andra tjänster utöver revision påverkar revisorns oberoende (se Alexander & Hay, 2013, Fogerty & Rigsby, 2010, Canning & Gwilliam, 1999, Craswell, 1999). Cannings och Gwilliams (1999) säger att användarna av finansiell information anser att oberoendet reduceras när revisorer erbjuder andra tjänster utöver revision. Law (2010) visar däremot att inte alla typer av NAS påverkar oberoendet. Han menar att rådgivningstjänster minskar revisorns oberoende medan skatterådgivning ökar revisorns oberoende. Svanström (2013) menar att NAS höjer kvaliteten på revision och att skillnader finns mellan europeiska och amerikanska studier. Den statistiska analysen visade dock

ofullständigt resultat gällande NAS. Vilket betyder att revisorerna inte är eniga om hur NAS påverkar samhällsnyttan. Däremot visade resultatet att rådgivningstjänster som är en typ av NAS påverkade samhällsnyttan positivt. Detta tyder på att revisorer med en stark revisorsidentitet menar att rådgivningstjänster är bra för samhällsnyttan och att dessa tjänster därmed stärker professionen. I hypotes 2 gjordes antagandet att svenska revisorer anser att NAS påverkar samhällsnyttan med revision negativt. Regressionsanalysen avseende NAS påvisade ingen signifikans, därmed kan inget ställningstagande göras.

5.1.3 Marknadsföringens påverkan på samhällsnyttan

Revisorer med stark revisorsidentitet har en positiv inställning till marknadsföring och revisorer på Big4-byråer är likt tidigare studier positiva till marknadsföring. Enligt Broberg *et al* (2013) kan marknadsföring påverka revisorsprofessionen negativt. Andra studier visar att revisorer har en positiv inställning till att arbeta med marknadsföring, framförallt revisorer på Big4-byråer (se Ellingson *et al*, 2002; Tang *et al*, 2002). Ellingson *et al* (2002) säger att revisorer tycker att det är viktigt med personligt engagemang vid marknadsföring av revision och andra tjänster. De menar även att revisorerna anser att arbetet med marknadsföring utgör en viktig roll för revisorsprofessionen. Enligt Broberg *et al* (2013) är det viktigt att revisorerna finner balans mellan revisionsarbetet och arbetet med marknadsföring för att inte skada professionens rykte. Resultatet tyder dock på att revisorer med stark revisorsidentitet anser att marknadsföringsaktiviteter hjälper till att upprätthålla samhällsnyttan och därmed inte är negativt för revisorsprofessionen.

5.1.4 Förändrade auktorisationskravs påverkan på samhällsnyttan

Expertkunskap och utbildning som säkerställs genom examination är kännetecknen som karaktäriserar en profession (Brien, 1998). Inom revisorsprofessionen anses dock expertkunskapen vara vag och Broberg (2013) menar att inom revisorsprofessionen är det viktigare att revisorn upplevs professionell. I hypotes 3 gjordes antagandet att svenska revisorer anser att de ändrade kraven för auktorisation påverkar samhällsnyttan med revision negativt. Regressionsanalysen för ändrade auktorisationskrav visar ingen signifikans. Analysen visar däremot att anställda på Big4-byråer och revisorer som har längre erfarenhet är positiva till förändringen men att de med en stark revisorsidentitet är positiva i en mycket lägre utsträckning. Förändringarna gällande auktorisationskraven infördes först juni 2013 och är därmed en färsk förändring, vilket kan medföra att revisorerna ännu inte känt av effekten av förändringen och hur den påverkar samhällsnyttan av revision. Att det inte visar någon signifikans kan även bero på att expertkunskapen i revisorsprofessionen är vag (se tex

Broberg, 2013) och därmed är utbildningslängden inte lika avgörande för huruvida man är professionell eller inte.

5.1.5 Internationella standarders påverkan på samhällsnyttan

Revisorer måste i sitt dagliga arbete följa lagar, regler och standarder. I samband med internationaliseringen har revisorer i Sverige börjat arbeta efter internationella standarder i allt större utsträckning (Öhman, 2007). I hypotes 1 gjordes antagandet att svenska revisorer anser att internationella regelverk påverkar samhällsnyttan med revision positivt. Den statistiska analysen tyder på att revisorer med stark revisorsidentitet har en positiv inställning till internationell reglering och anser att reglering har en positiv effekt på samhällsnyttan av revision. Detta kan tänkas bero på att Big4- byråerna är internationella med många multinationella bolag som klienter. Internationella standarder torde underlätta arbetet med revision då alla arbetar enligt samma riktlinjer. Detta medför även att revision mellan bolag och mellan länder blir mer jämförbar, en harmonisering som gynnar samhället. Resultatet innebär därmed att hypotes 1 inte förkastas.

5.2 Revisorsprofession, samhällsnytta och revisorsidentitet

Som tidigare nämnts finns det många olika definitioner och kännetecken för en profession (se Brante, 2009; 2005; 1988; Brien, 1998; Wilensky, 1964). Wilensky (1964) menar att en profession kännetecknas av att vara ett heltidsyrke. Revisionsbranschens förändringar har i allt större utsträckning inneburit nya arbetsuppgifter för revisorerna och har medfört att man kan ifrågasätta huruvida revisorer tillhör en profession eller inte. Enligt revisorslag (SFS, 2001:883) 25 §, får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisorsverksamhet i sådan omfattning att förtroendet rubbas för revisorns opartiskhet och självständighet. Resultatet av studien tyder på att revisorerna som medverkat i undersökningen ställer sig positiva till att arbeta med andra tjänster utöver revision men också till att marknadsföra revision och andra tjänster. Även detta kan medföra att man ifrågasätter om opartiskheten rubbas då de i allt större utsträckning arbetar med andra arbetsuppgifter.

Baker (2005) menar att samhällsnyttan innebär kollektivt välbefinnande för samhället med fokus på det ekonomiska intresset. Revisorsprofessionen domineras ofta av den funktionalistiska synen där man menar att mänskligt behov har skapat professionen vars syfte är att tillgodose samhällets bästa (Dellaportas & Davenport, 2008). Samhällsnyttan är därmed ett viktigt begrepp inom revisorsprofessionen (Tudor, 2013). Det kan dock vara svårt att tillgodose samhällsnyttan och samtidigt behålla sin professionalitet (Lee, 1995). I hypotes 4

gjordes antagandet att svenska revisorer anser att institutionella förändringar påverkar samhällsnyttan med revision negativt. Huruvida de institutionella förändringarna vi undersökt ökar eller minskar samhällsnyttan av revision, skiljer sig åt. Revisorerna uppfattar att en del förändringar ökar samhällsnyttan, till exempel rådgivningstjänster och nya internationella regleringar. Det som visar sig vara avgörande för uppfattningen om förändringen ökar eller minskar samhällsnyttan är huruvida man har en stark revisorsidentitet eller inte. Förändringarna diskuterade ovan kan samlas under begreppet institutionella förändringar. Regressionsanalyserna visade att svenska revisorer med stark revisorsidentitet anser att institutionella förändringar påverkar samhällsnyttan med revision positivt. Därmed förkastas hypotes 4.

5.3 Samhälleliga aspekter och förslag till fortsatt forskning

Denna studie har visat att professionell identitet och organisatorisk identitet kan mätas som ett samlat begrepp kallat revisorsidentitet. Revisorsidentitet innefattar hela revisorsprofessionen med både profession och organisation. Studien bidrar även till förståelse över hur förändringar inom den svenska revisorsprofessionen uppfattas av revisorerna. Framförallt gällande det växande utbudet av rådgivningstjänster. För att ytterligare öka validiteten i studien skulle fler hypoteser kunnat utformas, då exempelvis gällande marknadsföring som framhölls i resultatet. Hade fler frågor utformats för att mäta de beroende variablerna hade reliabiliteten kunnat förbättras. Studiens bredd kan även ses som en nackdel då ett brett område mister djupet och därmed riskerar att minska validiteten. En svaghet kan även framhållas över begreppet samhällsnyttan som kan uppfattas olika och saknar en tydlig definition.

För framtida forskning vore det intressant att studera om ett kommande generationsskifte i professionen kommer förändra attityderna ytterligare, då studien visade att det finns skillnader i åsikterna mellan yngre och äldre revisorer. Samhällsnyttan har i studien belysts som en vag term och en mer klar definition hade varit ett givande bidrag till forskningen inom revision. En annan aspekt kan vara att istället för att undersöka hur förändringarna påverkar samhällsnyttan, studera hur förändringarna påverkar professionen och därmed definitionen av revisorsprofessionen.

Bilaga 1 Enkät

Bakgrund

1. Ålder	Öppen
2. Kön	Man[0], Kvinna[1]
3. Byrå	PWC[1], KPMG[2], EY[3], Deloitte[4], annan[5]
4. Antal år som revisor	Öppen
5. Antal år som Godkänd/Auktoriserad	Öppen

6. Vänligen ange hur du tycker att följande påståenden stämmer överens med din roll som revisor: Förklaring av skalan; 1= Instämmer inte alls 7= Instämmer helt

- 6.1 Jag berättar stolt för mina vänner att jag är godkänd/auktoriserad revisor
- 6.2 Det känns som en personlig komplimang när någon lovordar mitt yrke
- 6.3 Jag brukar säga ”vi” snarare än ”de”, när jag berättar om mitt yrke
- 6.4 Revisorsprofessionens framgångar är mina framgångar

7. Vänligen ange i hur stor utsträckning du tycker att följande faktorer har medfört att samhällsnyttan med revision har minskat alternativt ökat. Förklaring av skalan; 1= minskat 7= ökat

- 7.1 Införandet av ISA
- 7.2 Avskaffande av revisionsplikten
- 7.3 Ändrade auktorisationskrav generellt
- 7.4 Ändrade teoretiska krav för auktorisation
- 7.5 Ändrade praktiska krav för auktorisation
- 7.6 Tillhandahållande av andra tjänster än revision
- 7.7 Marknadsföring av revisionstjänster
- 7.8 Marknadsföring av andra tjänster än revision
- 7.9 Tillhandahållande av skatterådgivning
- 7.10 Tillhandahållande av affärsrådgivning
- 7.11 Tillhandahållande av investeringsrådgivning
- 7.12 Tillhandahållande av finansiell rådgivning

8. Vänligen ange hur du tycker att följande påståenden stämmer överens med din roll som revisor: Förklaring av skalan; 1= Instämmer inte alls 7= Instämmer helt

- 8.1 Jag berättar stolt för mina vänner att jag är en del av byrån
- 8.2 Det känns som en personlig komplimang när någon lovordar min byrå
- 8.3 Jag brukar säga ”vi” snarare än ”de”, när jag berättar om min byrå
- 8.4 Byråns framgångar är mina framgångar

Bilaga 2 Korrelationsmatris

Korrelationsmatris

	Standard-avvikelse	komponent 1 reglering	komponent 2 marknadsföring	komponent 3 auktorisationskrav	komponent 4 rådgivning	Samhällsnytta, ISA	Samhällsnytta, andra tjänster (NAS)	Revisorsidentitet	Kön	Big 4	Ålder	Antal år som revisor	Antal år som auktoriserad
komponent 1 reglering	1,11983												
komponent 2 marknadsföring	1,11493	,220*											
komponent 3 auktorisationskrav	,83446	,222*	,166 [†]										
komponent 4 rådgivning	1,23007	,138	,404***	,071									
Samhällsnytta, ISA	1,319	,734***	,122	,182*	,057								
Samhällsnytta, andra tjänster (NAS)	1,371	,051	,306***	,154 [†]	,466***	-,076							
Revisorsidentitet	1,28131	,200*	,188*	,026	,213*	,262**	,108						
Kön	,463	,058	,009	,020	,015	,021	-,124	,093					
Big 4	,50045	,200*	,158 [†]	,103	,191*	,229**	,127	,109	,015				
Ålder	10,501	-,294***	,016	,069	-,167 [†]	-,128	-,047	-,126	-,254**	-,186*			
Antal år som revisor	10,203	-,195*	,020	,121	-,153 [†]	-,035	-,081	-,079	-,239**	-,154 [†]	,944***		
Antal år som auktoriserad	9,782	-,211*	,017	,104	-,141	-,050	-,081	-,080	-,308***	-,137	,930***	,964***	

* p < ,05. ** p < ,01. *** p < ,001. † p < ,1

Litteraturförteckning

- Alexander, D., & Hay, D. (2013). The effects of recurring and non-recurring non-audit services on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 28(5), 407-425.
- Alvesson, M. (1993). Organizations as rhetoric: knowledge-intensive firms and the struggle with ambiguity. *Journal of Management Studies*, 30(6), 997-1015.
- Arya, A., & Glover, J. (2014). Auditor independence revisited. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 29(2), 188-198.
- Baker, R. C. (2005). What is the meaning of "the public interest"? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(5), 690-703.
- Bowrin, A. R., & King II, J. (2010). Timepressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 160-181.
- Box, R. C. (2007). Redescribing the public interest. *The Social Science Journal*, 44(4), 585-598.
- Brante, T. (1988). Sociological Approaches to the Professions. *Acta Sociologica*, 31(2), 119-142.
- Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession. *Tidsskrift för Praxinära forskning, Division of Sociology, Högskolan i Borås, Hämtat från: <<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=979109&fileId=98390> den 5 mars 2014*, 1, 1-13.
- Brante, T. (2009). Vad är en profession? - Teoretiska ansatser och definitioner. *Vetenskap för profession, Division of Sociology, Högskolan i Borås, Hämtat från: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1496709&fileId=1496953> den 5 mars 2014*, 15-35.
- Brien, A. (1998). Professional Ethics and The Culture of Trust. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 391-409.
- Broberg, P. (2013). *The auditor at work: a study of auditor practice in Big 4 audit firms, Dr avh.* Lund: Lunds universitet.
- Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57-70.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P., & Theodorsson, E. (2014). *Auditors' professional and organizational identities and perceived commercialization in auditing firm*. Presented at the 37th Annual Meeting of European Accounting Association, Tallinn, Estonia.
- Bryman, A., & Bell, E. (2007). *Business research methods* (2:a uppl.). Oxford: Oxford university press.
- Canning, M., & Gwilliam, D. (1999). Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland. *European Accounting Review*, 8(3), 401-419.
- Carrington, T., Johansson, T., Johed, G., & Öhman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 1-20.
- Chandler, R. A. (1999). Critics' use of satire against the auditing profession: a short historical note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 129-133.
- Craswell, A. T. (1999). Does the provision of non-audit services impair auditor independence? *International Journal of Auditing*, 3(1), 29-40.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Loughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-375.
- Dellaportas, S., & Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7), 1080-1098.

- Ellingson, D., Hiltner, A. A., Elbert, D. J., & Gillett, J. (2002). Marketing: Where Do Accountants Stand Today? *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15.
- Europaparlamentet. (2006). *Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG*. Hämtat från EUR-lex - Ingång till EU-rätten: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:SV:PDF> den 10 mars 2014
- Falk, H., Lynn, B., & Mestelman, S. (1999). Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18(4), 395-428.
- FAR. (2013a). *Historik*. Hämtat från FAR: Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare: <http://www.far.se/Om-oss/Historik/> den 22 april 2014
- FAR. (2013b). *Internationellt*. Hämtat från FAR: Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare: <http://www.far.se/Om-oss/Internationellt/> den 22 april 2014
- FAR. (2013c). *Revision, andra bestyrkandeuppdrag och övriga granskningsuppdrag*. Hämtat från FAR: Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyckandeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/> den 22 april 2014
- FAR. (2013d). *Auktorisation och utbildning*. Hämtat från FAR: Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Auktorisation-och-utbildning/> den 22 april 2014
- Fogarty, T. J., & Rigsby, J. T. (2010). A reflective analysis of the "new audit" and the public interest - The revolutionary innovation that never came. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(3), 300-329.
- Häckner, E. (2005). Auktoriserade revisorn Per Hård i nattligt samtal med Ärkeängeln. i S.-E. Johansson, E. Häckner, & E. Wallerstedt (Red.), *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (ss. 93-102). Stockholm: SNS Förlag.
- IAASB. (2014). *About IAASB*. Hämtat från International Federation of Accountants: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb> den 22 april 2014
- IESBA. (2013). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2013 edition*. Hämtat från IFAC International Federation of Accountants: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants> den 10 april 2014
- IFAC. (2012). *IFAC policy position 5*. Hämtat från IFAC, International Federation of Accountants: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP%205%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP%205%20(2).pdf) den 29 april 2014
- IFAC. (2014). *International Federation of Accountants: Building Strong and Sustainable Organizations, Financial Markets, and Economies*. Hämtat från International Federation of Accountants: <http://www.ifac.org/sites/default/files/callouts/IFAC%20Build%20Sustainable-Final%207-26-13.pdf> den 22 april 2014
- Kung, F.-H., & Huang, C. L. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, 51(3), 479-500.
- Law, P. (2010). The influence of the types of NAS provisions and gifts hospitality on auditor independence. *International Journal of Accounting and Information Management*, 18(2), 105-117.

- Lee, T. (1995). The Professionalization of accountancy - A history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(4), 48-69.
- Mael, F., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of organizational behavior*, 13(2), 103-123.
- Öhman, P. (2007). Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman, Dr avh. Sundsvall: Mittuniversitetet.
- Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), 241-257.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A.-M., & Tschudi, F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114.
- O'Regan, D. (2001). Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 16(4), 215-226.
- Pallant, J. (2010). *SPSS Survival Manual, A step by step guide to data analysis using SPSS* (4:e uppl.). Berkshire: McGraw-Hill Education.
- RN. (2014a). *Bli revisor*. Hämtat från Revisorsnämnden: http://www.revisorsnamnden.se/rn/bli_revisor.html den 14 april 2014
- RN. (2014b). *Revisorsnämndens (RN) föreskrifter om prov för revisorsexamen har ändrats*. Hämtat från Revisorsnämnden: http://www.revisorsnamnden.se/rn/startside/nyheter_startside/andrade_foreskrifter_revisorsexamen.html den 22 april 2014
- SFS. (1994:1500). *Lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen*. Stockholm: Nordstedts Juridik.
- SFS. (2001:883). *Revisorslag*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.
- SOU. (2008:32). *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Hämtat från Regeringskansliet: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/10/21/24/04afd0c4.pdf> den 20 april 2014
- Svanström, T. (2013). Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-366.
- Tang, T. L.-P., Moser, H. R., & Ausin, M. J. (2002). Attitudes toward advertising by accountants. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 35-62.
- Thiruvadi, S., & Huang, H.-W. (2011). Audit committee gender differences and earnings management. *Gender in Management: An International Journal*, 26(7), 438-498.
- Tudor, A. T. (2013). Balancing the Public and the Private Interest – A Dilemma of Accounting Profession. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 930-935.
- Wallerstedt, E. (2009). *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*. Stockholm: SNS Förlag.
- Wilensky, H. L. (1964). Professionalization of everyone? *American Journal of Sociology*, 70(2), 137-158.