



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska
institutionen

FEKH69

HT 2016

Uppförandekoder

Revisorsprofessionens och Big-4-byråers kommunikation
av revisorns roll och identitet

Författare:

Viktor Andersson

Olof Andåker

Andreas Nilsson

Handledare: Amanda Sonnerfeldt

Sammanfattning

Titel: Uppförandekoder – Revisorsprofessionen och Big-4-byråers kommunikation av revisorns roll och identitet

Seminariedatum: 2017-01-13

Ämne/kurs: FEKH69 Företagsekonomi – examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 Högskolepoäng.

Författare: Viktor Andersson, Olof Andåker, Andreas Nilsson

Handledare: Amanda Sonnerfeldt

Fem nyckelord: Revisor, Förväntningsgap, Identitet, Roll, Code of Conduct

Syfte: Syftet med studien är att granska hur revisorsprofessionen kommunicerar kommersiella alternativt professionella värderingar genom sina uppförandekoder samt huruvida detta påverkar revisorns roll och identitet.

Metod: Kvalitativ metod i form av en innehållsanalys och en förstudie i form av en enkätundersökning.

Teoretiskt perspektiv: Studien använder sig av revisionsteori för att fastställa vad som utgör en faktisk revision. Analysmodellen består av professions-och identitetsteori i kombination med IESBA:s etiska kod.

Empiri: Studien består av en innehållsanalys utförd på Big-4-byråers uppförandekod. Detta kompletteras med data från branschorganisationer.

Slutsatser: Professionens kommunikation som sker genom revisionsbyråerna består till övervägande del av professionalism, men även att drag av kommersialism förekommer. Revisorns roll kommuniceras relativt tydligt genom att samtliga byråer klart återkopplar till IESBA:s etiska kod, vilket sätter en professionell prägel. Revisorns identitet är mer komplex och svårtolkad inom ramen för studien.

Abstract

Title: Code of Conduct – Professional Accounting Associations and Big-4-firms communication of the auditors' role and identity

Seminar date: 2017-01-13

Course: FEKH69 - Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points.

Authors: Viktor Andersson Olof Andåker Andreas Nilsson

Advisor: Amanda Sonnerfeldt

Five keywords: Auditor, Expectation Gap, Identity, Role, Code of Conduct

Purpose: The purpose of this study is to examine how the audit profession communicates professional and commercial values through their ethical codes and whether this affects the role and identity of the auditor.

Method: Qualitative content analysis and a pilot study in the shape of a survey.

Theoretical perspective: The thesis is based on the theory of the audit as well as the theory of the profession, combined with the ethical code issued by IESBA.

Empirical foundation: The empirical foundation in the study consists of a content analysis supplemented with empirical data from professional associations.

Conclusions: The communication through the ethical codes majorly consists of professional values, but with hints of commercialism. The role of the auditor is communicated relatively clearly since the ethical codes of the firms have a clear connection to the standards issued by IESBA. The identity of the auditor is more complex and difficult to interpret within the norms of this study.

Förord

Författarna vill inledningsvis ta ett ögonblick för att tacka de personer som frikostigt bidragit med hjälp under uppsatsarbetets gång. Författarna vill främst tacka Amanda Sonnerfeldt för all den uppskattade vägledning som hon bidragit med. Författarna vill också utge ett tack till respondenterna som tagit sig tid att besvara vår enkätundersökning.

Lund, 10 Januari 2017.

Viktor Andersson

Olof Andåker

Andreas Nilsson

Förkortningar och definitioner

FAR	Branschorganisationen för lönekonsulter, redovisningskonsulter, revisorer och skatterådgivare
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
ISA	International Standards on Auditing
IFAC	International Federation of Accountants
RN	Revisorsnämnden
RevR	Revisionsrekommendationer
RevU	Revisionsuttalanden
Big-4	De ”fyra stora” revisionsbyråerna
PwC	PricewaterhouseCoopers, revisionsbyrå
EY	Ernst & Young, revisionsbyrå
KPMG	Revisionsbyrå
Deloitte	Revisionsbyrå

Innehållsförteckning

1. INLEDNING, PROBLEMATISERING OCH BAKGRUND	1
1.1 INLEDNING	1
1.2 PROBLEMATISERING	2
1.3 ÄMNESVAL	4
1.4 TIDIGARE STUDIER OCH KUNSKAPER OM FRÅGAN	4
<i>Tabell 1.1 Uppförandekoder och latent innehåll.....</i>	<i>5</i>
1.5 STUDIENS SYFTE	6
1.6 FRÅGESTÄLLNINGAR	6
1.7 AVGRÄNSNING.....	6
1.8 DISPOSITION	7
2. METOD	8
2.1 FORSKNINGSSTRATEGI: KVALITATIV FORSKNING	8
2.2 VAL AV OBJEKT ATT STUDERA	9
2.3 FÖRSTUDIE.....	10
2.3.1 Enkätundersökning.....	10
2.3.2 Urval.....	10
2.3.3 Utformning.....	11
2.3.4 Bortfall.....	11
2.4 SEKUNDÄRDATA.....	11
2.4.1 Uppförandekoder.....	11
2.4.2 Branschorganisationer	12
2.4.3 Artiklar.....	12
2.5 VAL AV TEORETISK REFERENSRAM.....	12

2.5.1	<i>Tillvägagångsätt vid analys</i>	13
2.5.2	<i>Triangulering</i>	13
2.6	KÄLLKRITIK	13
2.7	INNEHÅLLSANALYS.....	14
2.7.1	<i>Arbetsgång</i>	15
2.7.2	<i>Precisering av kodning</i>	15
2.8	METODKRITIK	17
2.8.1	<i>Forskningsstrategi</i>	17
2.8.2	<i>Förstudie</i>	17
2.9	RELIABILITET	18
2.10	VALIDITET	18
3.	FÖRSTUDIE	19
3.1	ENKÄTSVAR	19
3.2	SAMMANFATTNING OCH ANALYS AV FÖRSTUDIE.....	20
4.	TEORI	21
4.1	TEORETISK REFERENSRAM: REVISIONSTEORI	21
4.2	GOD REVISIONSSED.....	23
4.3	FÖRVÄNTNINGSGAPET	26
	<i>Figur 4.1 Förväntningsgapet</i>	27
4.4	ANALYSMODELL.....	27
	<i>4.4.1 Professions-och identitetsteori</i>	27
	<i>Figur 4.2 Identitetsbildning</i>	28
	<i>4.4.2 God revisionsned – International Standards on Auditing</i>	28
5.	EMPIRI	30
5.1	FAR - BALANS.....	30

5.2	REVISORSNÄMNDENS DISCIPLINÄRA ÄRENDEN.....	31
5.3	INNEHÅLLSANALYS.....	32
5.4	DELOITTE.....	32
5.4.1	<i>Professionell kommunikation.....</i>	33
5.4.2	<i>Kommersiell kommunikation.....</i>	34
5.5	KPMG.....	35
5.5.1	<i>Professionell kommunikation.....</i>	35
5.5.2	<i>Kommersiell kommunikation.....</i>	36
5.6	PWC.....	37
5.6.1	<i>Professionell kommunikation.....</i>	37
5.6.2	<i>Kommersiell kommunikation.....</i>	38
5.7	EY.....	39
5.7.1	<i>Professionell kommunikation.....</i>	40
5.7.2	<i>Kommersiell kommunikation.....</i>	41
6.	ANALYS	42
6.1	REGLERARE OCH UPPRÄTTHÅLLARE SAMT GOD REVISIONSSED	42
6.2	FAR – BALANS.....	42
6.3	INNEHÅLLSANALYS.....	43
6.3.1	<i>Allmänt</i>	43
6.3.2	<i>Roll kontra identitet</i>	44
6.3.3	<i>Skillnader och likheter mellan byråerna</i>	45
6.3.4	<i>Förväntningsgapet.....</i>	46
7.	SLUTSATS.....	47
8.	AVSLUTANDE REFLEKTIONER.....	48
8.1	ARBETSPROCESSEN	48

8.2	BEGRÄNSNINGAR MED STUDIEN.....	49
8.3	FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER.....	49
	KÄLLFÖRTECKNING.....	50
	TRYCKT LITTERATUR.....	50
	ARTIKLAR	51
	LAGAR, LAGKOMMENTARER, PROPOSITIONER OCH DISCIPLINÄRA ÄRENDEN	53
	ELEKTRONISKA KÄLLOR.....	53
	BILAGOR	
	BILAGA 1: ENKÄT FÖRSTUDIE.....	

1. Inledning, problematisering och bakgrund

1.1 Inledning

Revisorns uppgift i företagsverksamheten är på många sätt präglad av komplexitet och tvetydigheter. Men vad är egentligen revisorns uppgift i företagsverksamheten? Enligt Aktiebolagslagens nionde kapitel angående revision står det i tredje paragrafen att en revisor skall granska årsredovisningen, bokföringen samt styrelsen och verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning skall enligt samma paragraf vara lika djupgående som god revisionsred kräver. God revisionsred är ett normativt begrepp som reglerar hur ett revisionsuppdrag skall utföras (Moberg, 2014).

Enligt Krister Moberg (2014) är dock revisorns roll huvudsakligen att skapa förtroende hos ett företags intressenter till den finansiella informationen som ett företag presenterar. Revisorn har också enligt aktiebolagslagen 9 kap. 42 § skyldighet att vid exempelvis misstanke om brott anmäla detta till styrelsen eller verkställande direktören. Vid grövre brott eller då det inte finns skäl att tro att styrelsen eller verkställande direktören skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder, skall revisorn istället anmäla direkt till polismyndighet eller åklagare. Revisorn ställs alltså ofta inför komplicerade beslutssituationer med allvarliga konsekvenser vid vilka denna måste ta flera olika faktorer och regler i beaktning.

Revisorns funktion kan förklaras och härledas på flera olika sätt. Ett vanligt resonemang kommer ifrån de kontraktsproblem som finns i agentteorin. Kontraktsproblemen uppstår till följd av separationen mellan principalen (ägarna) och agenterna, (ledningen). Detta skapar kontraktskostnader för principalen då de måste säkerställa att agenterna agerar i principalens eget intresse (Nilsson, 2011). I detta system ses revisorn som en professionell aktör som fyller funktionen som garant för att agenterna arbetar i principalernas intressen.

Sikka (2008) skrev i en kommentarartikel till en artikel av Suddaby (2009) hur, sedan flera decennier, revisorsprofessionen har förlitat sig på att kunna kategoriseras som ett rent professionellt yrke som arbetar i allmänhetens intresse. När denna kategorisering i nuvarande tid kommer i diskussion på grund av kapitalistiska och kommersiella anklagelser skakas en av revisorsprofessionens grundpelare. Detta får konsekvenser i hur revisorsprofessionen försöker återskapa en perception av revisorsyrket som rent professionell, främst genom deras offentliga uppförandekoder och liknande dokument (Sikka, 2008).

1.2 Problematisering

Suddaby et al (2007) har i sin studie av hur de stora revisionsbyråerna påverkat revisorsprofessionens utveckling definierat revisorns identitet som flytande och föränderlig över tid. De har karakteriserat bland annat revisorsorganisationerna men också reglerare och upprätthållare som påverkande faktorer i hur revisorsprofessionen i nutid utvecklas.

I studien "Professionalism och kommersialism bland revisorer" (Öhman et al, 2013) utfördes en empirisk studie bland yrkesverksamma revisorer för att undersöka om professionalism och kommersialism skapar en identitetskonflikt. Studien genomfördes med hjälp av en enkät, vars resultat sedan sammanställdes kvantitativt. Resultatet visade enligt forskarna att det inte fanns belägg för att någon sådan konflikt existerade. Dock framkom det att de tillfrågade revisorerna snarare kände en splittring mellan kravet på oberoende och att vara lojal mot sina klienter. Den empiri som presenteras i studien menar dessutom att det finns kraftfulla åsikter från olika aktörer som anser att revisorns roll går mot att bli allt mer kommersiell. I studien åskådliggörs diskrepansen i åsikterna genom att skriva:

"Å ena sidan hävdas det att vissa revisorer identifierar sig med sin profession och i första hand förknippar sitt arbete med att vara "intressenternas vakhundar", medan andra revisorer identifierar sig med sina klienter och i första hand ser sig som "klienternas advokater".

- Öhman et al, 2013, s.1.

Kritiken som förts fram mot kommersialiseringen återges bland annat som följer:

”Debatten har till och från varit mycket intensiv och vissa har kallat revisionsbyråerna för konsultvaruhus för att betona branschens avprofessionalisering...”

- Öhman et al, 2013, s.1.

Warren & Alzola (2008) skriver även de om hur revisorn har flera olika roller och grupper att identifiera sig med samt hur denna identitet påverkar revisorns oberoende och därigenom kvalitén på revisionen. Även de tar huvudsakligen upp två sidor av revisorns identitetskonflikt, den professionella och den kommersiella.

Brouard et al (2016) definierar identitet för revisorer som något som skapas i en social kontext och påverkas av den globalisering och internationalisering som skett av revisorsyrket. Definitionen och resonemanget stöds även av Taylor et al (2016). Det är alltså komplicerat att resonera kring revisorers identitet utan att ta upp den roll som de fyller då de båda begreppen är beroende av varandra.

Ett fenomen som ofta diskuteras gällande revisorns roll och identitet är förväntningsgapet. Detta förväntningsgap är inte något nykommet fenomen utan har existerat sedan revisorsprofessionens början. Det beskrivs något förenklat som en ren förväntningsdiskrepans mellan olika intressenters förväntan på vad revisorn skall göra och vad denna faktiskt har till uppgift att göra enligt gällande standarder och regler (Nilsson, 2014).

Roll och identitet bland revisorer och revisionsfirmor har studerats i en omfattande litteraturstudie av Aileen Pierce (2007). Denna studie kommer bland annat fram till att det finns en tendens hos revisionsfirmor i allmänhet, och de större byråerna i synnerhet, att prioritera kommersialism framför professionalism.

1.3 Ämnesval

Valet av ämne gjordes efter att en mindre litteraturstudie angående revisorns ansvar och förväntningar på denna, genomförts. Denna studie väckte författarnas intresse för hur revisorns roll och identitet framställs och uppfattas av olika aktörer. Efter vidare överläggning valdes att huvudsakligen fokusera på hur professionen kommunicerar kommersiella alternativt professionella värderingar.

1.4 Tidigare studier och kunskaper om frågan

Revisorns oberoende handlar till stor del om att göra en korrekt avvägning om vad som är etisk korrekt. För att kunna vägleda sina anställda i deras beslutsfattande har många företag framställt en uppförandekod som ska följas.

“A profession’s code of ethics is perhaps its most visible and explicit enunciation of its professional norms. A code embodies the collective conscience of a profession and is testimony to the group’s recognition of its moral dimension.”

- Frankel (1989, s.110), citerad i Pierce (2007).

Dessa koder har kritiserats i litteratur, och många menar att koderna snarare fungerar som ett manipulativt instrument när det gäller den allmänna uppfattningen om företaget. Syftet med dessa koder är att stärka allmänhetens förtroende för verksamheten (Pierce, 2007). Författarna Brinkmann och Ims (citerade i Pierce, 2007) har sammanställt en tabell med deras åsikter om uppförandekoder.

Tabellen kategoriserar det som skrivs som antingen utbildande (educational), reglerande (regulatory) eller ambitiöst (aspirational). Därefter har de analyserat betydelsen av vad som skrivs, där det uppenbara och positiva ställs mot det latent och negativa.

	Intended and positive:	Latent and negative:
Educational	Increase individual moral awareness and behaviour	Assume and reinforce pre-conventionalism, cynicism, outer-directness
Regulatory	Recognize moral conflicts and help with resolving them	Hinder necessary/ possible learning of conflict handling by dialogue
Aspirational	Communicate ideals for individuals and collective conscience (moral climate)	Window dressing, covering up/ concealing a disputable practice

Tabell 1.1 Uppförandekoder och latent innehåll

Diskussionen om professionalism och kommersialism samt problematiseringen kring revisionsfirmornas uppförandekoder skapade en fundering hos författarna om hur revisorns roll och identitet behandlas i olika sammanhang. Ovan nämnda framställning om att det finns latent innehåll i företagens uppförandekoder gör det intressant att undersöka huruvida dessa bidrar till att skapa olika syner på hur revisorns roll och identitet åskådliggörs.

Enligt Pierce (2007) används revisionsbyråernas uppförandekoder delvis för att kommunicera och utveckla den professionella rollen och identiteten. Det är därför intressant att komplettera denna information med vidare studier.

Som framgår ovan, uppfattas revisorns roll på olika sätt av diverse aktörer. Eftersom identiteten påverkas av det sociala sammanhang man verkar i, blir det naturligt att studera båda dessa tillsammans. Hur och vad professionen kommunicerar kan således vara en del i hur revisorns roll och identitet skapas och sedermera förändras. Uppförandekodernas roll i sammanhanget bör därför studeras närmare.

1.5 Studiens syfte

Utefter ovan ställda problemformulering är syftet med studien att granska hur revisorsprofessionen kommunicerar kommersiella alternativt professionella värderingar genom sina uppförandekoder samt huruvida detta påverkar revisorns roll och identitet.

1.6 Frågeställningar

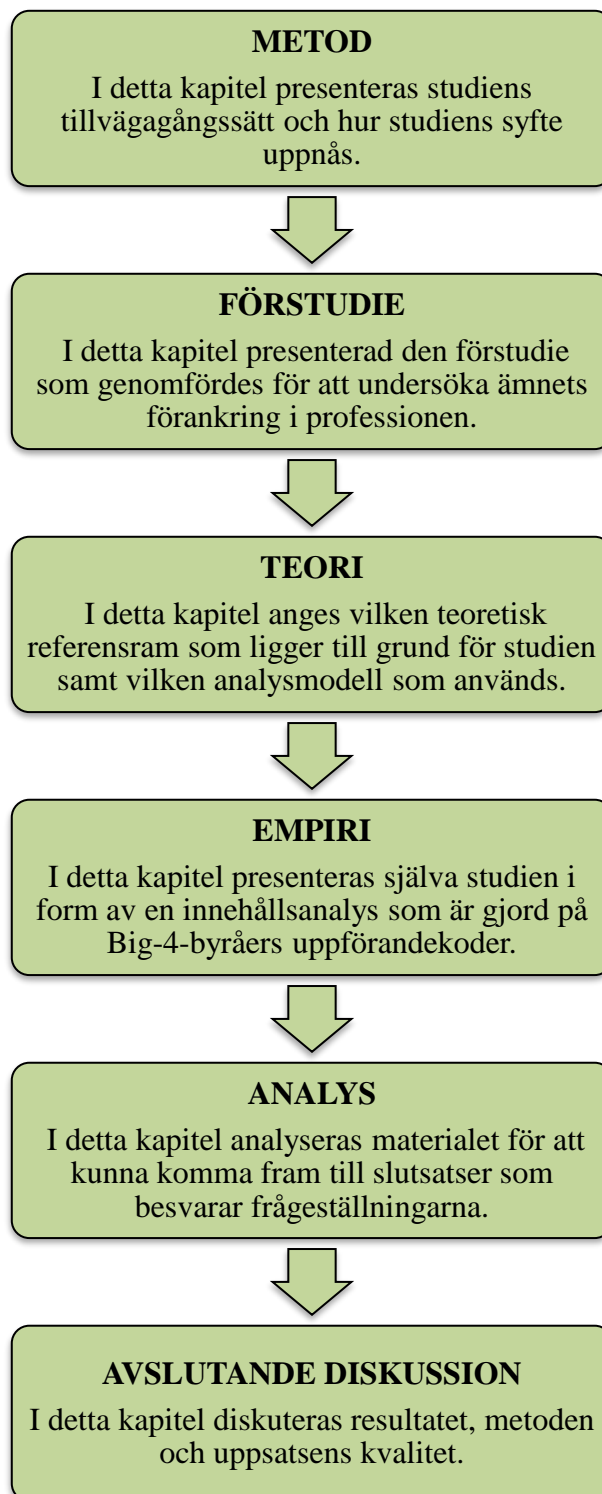
- Hur kommunicerar professionen sin roll och identitet kopplat till professionalism och kommersialism i sina uppförandekoder?

- Vilka implikationer på förväntningsgapet kan denna kommunikation skapa?

1.7 Avgränsning

Studien avgränsas till att endast beröra den lagstiftning och de normerande organen som gäller i Sverige. Samtliga svenska revisionsbyråers publikationer kan inte alla analyseras då detta varken skulle vara ändamålsenligt eller genomförbart. Därför avgränsas studien till de fyra största revisionsbyråerna som är aktiva i Sverige.

1.8 Disposition



2. METOD

2.1 Forskningsstrategi: Kvalitativ forskning

Studiens forskningsmetod är av kvalitativ karaktär. Bryman och Bell (2014) menar att man generellt sett brukar särskilja kvalitativa studier från kvantitativa med motiveringen att kvalitativ forskning fokusera på ord och innehåll istället för kvantifierbar data. Denna definition används även av Alvehus (2013), som menar att kvalitativ metod intresserar sig för innebörd och att kvalitativa studier lägger stor tyngd vid tolkning och analys.

Valet av forskningsstrategi gjordes då en kvalitativ innehållsanalys ansågs mest passande för studiens syfte. Då revisionsbyråernas uppförandekoder inte uttalat ska präglade revisorns roll krävs ett omfattande tolknings- och analysarbete för att kunna genomföra studien. En kvalitativ tolkning ger även möjligheten att presentera material som inte bokstavligen står utskrivet eller manifesterat, utan som kan vara latent.

Studiens syfte avsåg att besvaras genom att utläsa hur de studerade revisionsbyråerna kommunicerar revisorns roll och identitet genom sina uppförandekoder. För att kunna utröna eventuella tvetydigheter jämfördes de olika byråernas kommunikation såväl som analyserades för sig. För att kunna fånga in vad som speglar revisorns roll respektive identitet valdes att presentera begreppen i den teoretiska referensramen, för att på så vis klargöra dem inför studiens vidare delar. På så vis syftar metoden att vara så utförlig och klar som möjligt vid presentationen av innehållsanalysen.

2.2 Val av objekt att studera

Valet att använda Big-4 byråernas uppförandekoder gjordes på grundval av tillgängligt material och revisionsbyråernas omfattning. Den tidigare forskning som författarna har tagit del av påpekar bland annat att de största revisionsbyråerna har en stor präglade faktor på redovisnings- och revisionsverksamhet globalt (Pierce, 2007).

Den breda verksamhet som bedrivs i samtliga byråer ansågs också viktig i urvalet, eftersom en del av den tidigare forskningen framförallt har problematiserat konsultverksamhet. Denna typ av mångsidig verksamhet anses av en del vara en bidragande faktor till problematiken kring professionalism och kommersialism (Öhman et al, 2013).

Att studera fyra olika byråer gav möjligheten att utröna eventuella skillnader i uppförandekoderna. Detta möjliggjorde även en jämförelse mellan byråerna, som i sin tur gav mer underlag för studiens analys.

2.3 Förstudie

Som en första introduktion till studien genomfördes en kort enkätundersökning för att undersöka vad ett antal yrkesverksamma revisorer uppfattade som roll och identitet. Ur enkätens svar framkom att revisorns roll präglas av både professionalism och kommersialism. Identiteten ansågs vara klar och det påpekades att de etiska riktlinjerna hjälper till att säkerställa denna. Förstudien klarade huvudstudiens ämne genom att förankra revisorns roll och identitet i praktiken.

2.3.1 Enkätundersökning

Valet att genomföra en enkät som förstudie gjordes på grund av att vikten i studien ligger vid innehållsanalysen. Överväganden gjordes angående intervjuer, men resultatet av en eventuell intervju ansågs inte tillföra studien tillräckligt mycket med hänsyn till tidsåtgång och arbete. Bryman & Bell (2014) menar att skillnaden mellan en strukturerad intervju och enkät i många avseenden är liten.

2.3.2 Urval

Enkätens respondenter valdes med hjälp av ett bekvämlighetsurval (Bryman & Bell, 2014). Anledningen till detta var att förstudiens syfte var att på ett effektivt sätt undersöka om ämnet hade förankring i professionen. Nackdelen med ett bekvämlighetsurval är att resultatet inte går att generalisera och på så sätt inte blir representativt för någon specifik population. Fördelen med denna urvalsmetod är dock att ett strategiskt urval är mer tidseffektivt än ett sannolikhetsurval (Ibid.). Enkäten skickades ut till två revisorer per byrå, vilket sammanlagt utgjorde åtta potentiella respondenter.

Revisorerna som har valts som respondenter är samtliga auktoriserade samt verksamma vid en av Big-4-byråerna i Sverige. Enkäten var möjlig att besvaras helt anonymt eller delvis anonymt.

2.3.3 Utformning

Enkäten bestod av fem frågor som syftar till att undersöka vad respondenterna ansåg vara revisorns roll och identitet. Frågorna var öppna, eftersom målet med enkäten var att ta reda på hur respondenterna tolkade vad revisorns roll och identitet är. Öppna frågor är lämpliga eftersom man minskar risken för att leda in respondenterna i ett visst resonemang på grund av sitt sätt att ställa frågan (Bryman & Bell, 2014) (Se enkäten i Bilaga 1).

2.3.4 Bortfall

Av de tillfrågade åtta respondenterna inkom sex svar. Eftersom svaren från enkäten presenteras i sin helhet och inte individuellt skapar bortfallet inget problem för studiens syfte, men ett snävare urval påverkar förstås förstudiens validitet negativt.

2.4 Sekundärdata

Vikten i studien ligger vid sekundärdata. De datakällor som har valts för insamling av empiri är branschorganisationen FAR:s etiska regler i kombination med IESBA:s Etik kod, disciplinära ärenden från RN, Big-4-byråernas uppförandekod, dokument från lagstiftare samt artiklar skrivna i branschorganisationen FAR:s tidskrift Balans. Valet av datakällor gjordes efter att ha granskat litteratur som behandlar revisorns roll och identitet, vilket snävade in urvalet till de angivna källorna.

2.4.1 Uppförandekoder

Valet att använda uppförandekoder, gjordes efter att den tidigare forskningen upplyst om etikens tydliga roll i kravställandet på revisorn. Som den tidigare forskningen även visar, kan det finnas latent innehåll som menar något annat än det som bokstavligen skrivits ut. Därefter studerades de dokument som avsågs användas för att säkerställa att materialet höll den kvalitet och innehöll det som studien avsåg att undersöka.

Författarnas bedömning av detta material är att det representerar vad Big-4-byråerna ställer för krav på sina anställda och visar vad de avser att kommunicera utåt. På detta sätt får varje uppförandekod representera hur revisionsbyråerna ser på revisorns roll och identitet.

2.4.2 Branschorganisationer

I enlighet med, den för studien valda, analysmodellen har sekundärdata från professionella branschorganisationer samlats in. Detta motiverades med att branschorganisationerna ansågs spela en roll i skapandet av revisorns roll och identitet i den teoretiska modell som presenteras under avsnittet teori. Branschorganisationernas etiska regler gäller revisorer, vilket tillsammans med uppförandekoderna hjälper till att ge en mer preciserad bild av hur yrkesgruppen själva kommunicerar revisorns roll och identitet.

2.4.3 Artiklar

Ett antal artiklar från tidskriften Balans har sammanställts för att komplettera branschorganisationens syn med artikelförfattarnas synpunkter i ämnet. En artikel är skriven av FAR:s generalsekreterare Dan Brännström, för att ytterligare förtydliga kopplingen mellan artiklarna och branschorganisationen. För att finna artiklarna användes tidskriftens arkiv på internet, där sökningen skedde med sökorden ”Revisor”, ”Oberoende”, ”Roll” och ”Identitet”.

2.5 Val av teoretisk referensram

Valet av teoretisk referensram gjordes för att precisera vad revisionsteori är och på så sätt argumentera för de begrepp som präglar studien. Revisionsteori är grunden till vad revision är och hur den kan uppfattas av läsaren, vilket gör denna del till högst väsentlig i studien.

2.5.1 Tillvägagångsätt vid analys

Resultatet av innehållsanalysen diskuteras och analyseras med utgångspunkt i begreppen roll, identitet samt professionalism och kommersialism. I analysen diskuteras skillnader och likheter mellan de olika byråernas uppförandekoder, för att senare mer ingående diskutera revisorns roll och identitet. Analysavsnittet avslutas med en genomgång om hur kommunikationen skapar implikationer på förväntningsgapet.

2.5.2 Triangulering

Valet att komplettera data i innehållsanalysen med sekundärdata från FAR och RN gjordes för att kunna triangulera resultatet. Triangulering syftar till att sammanställa data som har insamlats från olika källor med olika metoder för att ge en så utförlig beskrivning som möjligt. Om de olika metoderna ger samma svar kan detta användas som bekräftande faktor i analysen, medan olika svar ger utrymme till en djupare tolkning (Davidsson och Patel, 2011).

2.6 Källkritik

Den kritik som främst kan lyftas mot valet av källor är att materialet som studerats kan anses avse att tala i skribentens fördel. Samtliga publikationer från branschorganisationer och revisionsbyråer är skrivna och sammanställda av dem själva, vilket ökar risken för subjektivitet. Här ska påpekas att samtliga byråer dessutom bedriver bredare verksamhet än enbart revision, vilket gör att dokumenten är anpassade för fler yrkesroller än revisorer.

Studiens metod har främst hämtats från en källa, Bryman & Bell (2014), vilket förhindrar ett bredare perspektiv för forskningsmetodiken. En större genomgång av metodlitteratur gjordes dock på förhand, men med ett negativt resultat. Bokens frekventa förekomst i andra studier samt dess breda omfattning motiverade användningen. Dock anser studiens författare att subjektivitet inte är något problem, med tanke på studiens syfte. Eftersom innehållsanalysen avser att finna latent innehåll kommer materialet att bearbetas av författarna innan analysen. Innehållsanalysen blir då i sig ett verktyg för att behandla subjektiviteten i materialet.

2.7 Innehållsanalys

Revisionsbyråernas uppförandekoder har bearbetats med hjälp av en kvalitativ innehållsanalys. Enligt Bryman och Bell (2014) syftar en kvalitativ innehållsanalys till att identifiera latenta teman i den text som studeras. Då tillvägagångssättet vid en kvalitativ innehållsanalys varierar, har studien använt sig utav en inriktning som presenteras av U.H. Graneheim och B. Lundman (2003) och som kompletteras och preciseras av Hsiu-Fang Hsieh och Sarah E. Shannon (2005).

Graneheim och Lundman (2003) menar att en innehållsanalys genomförs genom att studera material noggrant ett flertal gånger, för att sedan kunna dela in materialet i kategorier efter gemensamma nämnare. Inom kategorierna sammanlänkas materialet genom olika teman, som avser att möjliggöra analysen. Dessa teman ska sedan representera det latenta som man avser att åskådliggöra.

Graneheim och Lundman (2003) menar att man antingen kan studera materialet för att utröna manifesterat eller latent innehåll. Skillnaden mellan dessa är att man vid manifesterat innehåll, konstaterar vad som bokstavligen skrivs och finns synbart för läsaren. Vid en latent analys söker man efter underliggande teman i texten, vilket kräver en tolkning och analys.

Studien har genom problemformuleringen och den teoretiska referensramen, samt genom förstudien, identifierat professionalism och kommersialism som de två teman som innehållsanalysen har använt sig av. Med hjälp av den modell över hur revisorernas roll och identitet utformas som presenteras av Brouard et al. (2016) tillsammans med Warren & Alzolas teori om vad som skapar en profession samt IEASB:s grundpelare för hur revisorsprofessionens etik har kodningen skett. Därmed har innehållsanalysen tagit en deduktiv ansats (Bryman & Bell, 2014).

Om materialet har gått att härleda till någon av de uppräddade punkterna i någon av teorierna har kommunikationen ansett vara professionell, medan kommunikation som riktar sig till vänstra sidan av Warren & Alzolas modell räknats som kommersiell. Detta har motiverats med att det enligt nämnda teori finns stöd för att denna kommunikation påverkar identitetsbildningen, men att den i samma teori inte syftar till att nå professionen. Material som inte har kunnat härledas till något av dessa kriterier har sällats bort. Innehållsanalysen har gjorts på respektive revisionsbyrå och presenteras således var för sig.

2.7.1 Arbetsgång

Varje uppförandekod tillhörande Big-4-byråerna hämtades in från respektive byrås hemsida. Därefter följde genomläsning av samtliga dokument ett flertal gånger. Efter övervägande valdes det deduktiva angreppssättet, då det ansågs lämpligt med tanke på studiens teoretiska referensram. Samtligt material i uppförandekoderna är kodat, men i studiens empiriska avsnitt presenteras enbart de som bäst talar för respektive tema för att få en så strukturerad framställning som möjligt.

2.7.2 Precisering av kodning

För att beskriva hur tankegången vid kodningen har gått till ges det här förklaringar som följs av exempel. Här har författarna valt att översätta citaten till svenska, för att ytterligare tydliggöra och precisera tankegången. Översättningen har gjorts med hjälp av lexikon, FAR:s rekommendationer samt diskussioner författarna emellan. I kapitel fem återges dock citaten i sin helhet på ursprungsspråket engelska.

Kommunikationen som klassas som professionell har härletts till Warren & Alzola (2008) som beskriver fyra förutsättningar som måste finnas för att ett yrke skall kunna ses som en profession samt de fundamentala principer för hur yrkesrollen ska utföras som IEASB lyfter fram i sin etiska kod. Den kommersiella kommunikationen har identifierats ur två perspektiv: den ska falla utanför de kriterier som tidigare har nämnts samt kunna härledas till den vänstra sidan av modellen över identitetsbildning. Kommunikation som inte uppfyller något av detta har sällats bort.

Exempel på citat som har räknats till professionalism:

“Vi är redo att neka klienter och uppdrag där vår integritet, objektivitet eller professionalism kan ifrågasättas om vi fortsätter.”

- PwC, 2016, s. 1.

“Bibehåll oberoende och objektivitet och undvik påtagliga eller potentiella intressekonflikter.”

- KPMG, 2012, s.9.

Dessa citat har en klar och tydlig koppling till vad teorierna klassar som professionalism, då såväl det latent samt manifesterade innehållet behandlar integritet, oberoende och professionalism.

Exempel på citat som har räknats till kommersialism:

“Sträva i alla lägen mot att skydda och förstärka KPMG’s varumärke och rykte”.

- KPMG, 2012, s. 8.

“Vi erkänner att vår verksamhet och vårt utbud att tjänster ibland kan påverka den omgivning som vi verkar i och vi arbetar för att reducera skadliga effekter som detta kan ha”

- Deloitte, 2016, s.4.

2.8 Metodkritik

2.8.1 Forskningsstrategi

Kritik mot kvalitativ forskning är enligt Bryman och Bell (2014) att den tenderar att bli alltför subjektiv. Framförallt resultat och analys riskerar att fastna i författarnas egna subjektiva resonemang om vad som är viktigt, vilket skapar stora svårigheter för replikerande studier. Bristande transparens är även en svaghet med kvalitativa studier (Ibid.). För att överbrygga detta avsåg studien att på ett så ingående och detaljerat sätt som möjligt presentera arbetsgången.

2.8.2 Förstudie

Enkäten utformades i enlighet med vad Bryman och Bell (2014) anser är viktigt i en intervjustudie samt en enkätstudie. Förstudien använde sig av en blandad metod i framställningen av enkäten, vilket inte nödvändigtvis är kritik men som ändå faller utanför ramen av vad man vanligtvis använder en enkät till. Djupare intervjuer hade kunnat öka förstudiens validitet.

2.9 Reliabilitet

Reliabilitet i kvalitativa studier handlar enligt Alvehus (2013) om att bedöma huruvida replikerandestudier hade kunnat komma fram till liknande resultat. En studie som är upprepbar anses inneha hög reliabilitet, då resultaten kan prövas med ett identiskt tillvägagångssätt.

Bryman och Bell (2014) presenterar extern och intern reliabilitet, där extern syftar till studiens replikerbarhet och intern behandlar författarna till studiens enhetlighet vid analys. Reliabiliteten i studien får anses som relativt hög i sammanhanget. Metoden som använts är preciserad och relativt okomplicerad. Enkäten bifogas i sin helhet och den systematiska innehållsanalysen beskrivs ingående.

2.10 Validitet

Validitet i kvalitativa studier handlar enligt Alvehus (2013) om att bedöma om studiens resultat avspeglar forskningsansatsen. Denna definition delas av Bryman och Bell (2014), som även presenterar extern och intern validitet. Extern validitet behandlar resultatets generaliserbarhet och intern innebär att det ska finnas logiska och tydliga kopplingar mellan studiens observationer och teori.

Den externa validiteten i studien kan ifrågasättas, då studiens urval var relativt snävt. Det bör påpekas att revisorsverksamhet bedrivs i alltifrån stora, multinationella bolag till små privata företag. Studien har enbart fokuserat på Big-4-byråer, vilket lämnar en stor del av revisorsyrket utforskat och således ställs utanför studiens resultat.

3. Förstudie

3.1 Enkät svar

Revisorer med fyra till sex års arbetserfarenhet tillfrågades en rad frågor (Se bilaga 1) gällande deras syn på revisorns roll och identitet. Huvudsakliga teman i de svar som mottogs redovisas här.

Revisorerna beskrev hur deras arbete ju längre de har varit aktiva som revisorer har blivit utspritt på mer än bara revision. De beskrev att de blir projektledare och får andra organisatoriska uppgifter än att enbart utföra revision.

Revisorerna uttryckte att en revisor fyller en viktig roll i samhället och att dennes främsta funktion är att försäkra sig om att företag följer de lagar, regler och riktlinjer som finns. De uttryckte också vid flera fall att revisorns viktigaste roll är att arbeta för en hög kvalitet i de finansiella rapporterna samt att främja en god förvaltning och god intern kontroll i företagen. Revisorsrollen beskrevs också syfta till att avhjälpa den bristande insyn som intressenter har i bolagen.

Professionalism och kommersialism uttrycktes båda vara framträdande i revisorernas arbete på ett eller annat sätt. Kommersialism åskådliggörs genom att revisionsfirmor försöker maximera sin revisionsförsäljning för att uppnå finansiella delmål. Professionalism åskådliggörs genom att organisationen alltid sätter revisionens syfte i första hand och kommersiella mål i andra hand oavsett situation. Det beskrevs existera många interna system som garanterat att professionalism alltid har högre prioritet än kommersialism.

Revisorerna uttryckte sig inneha en stark professionell identitet grundad i ett förtroende för det system som de har för utförandet av en revision. De beskrev sig inte ha en konflikterande identitet och ansåg sig inte påverkade av den organisatoriska strukturen som existerar i deras byråer. De ansåg sig inte ha en delad identitet med den resterande konsultverksamheten i företaget. De beskrev vid flera tillfällen hur den breda kompetens som finns internt i företaget ger revisorerna möjlighet att istället vara fullt fokuserade på själva revisionsuppdraget.

3.2 Sammanfattning och analys av förstudie

Revisorer utvalda från Big-4-byråer beskrev sin roll och identitet som revisor, vara både präglad av kommersialism och professionalism. De beskrev hur den organisatoriska strukturen och de uppgifter som tillkommer utöver revisionen, har ett kommersiellt syfte. Detta identifieras som ett kommersiellt syfte då det är en utökning av försäljning av revisionstjänster som efterfrågas. De beskrev dock hur de ser sin främsta uppgift som revisorer som förkämpar i allmänhetens intressen. Detta är en klassisk professionell värdering (se kommande teoriavsnitt 4.3). De karaktäriserade också styrkan i sin identitet och sin professionella roll i de handlingskoder och de interna system de har för utförandet av en revision. Det beskrivs hur den struktur och det kommersiella syftet alltid sätts i schack av dessa interna system och handlingskoder för att garantera att professionella värderingar alltid leder vägen.

Revisorer i Big-4-byråer ansåg sig inte inneha en konflikterande identitet gentemot de mer kommersiella avdelningarna i byråerna utan ansåg snarare att den breda kompetensen som finns internt i byrån bidrar till att de kan fokusera mer på själva granskningsuppdraget. Revisorer i Big-4-byråer var alltså medvetna om den kommersiella prägeln som finns på revisorsverksamheten men ansåg att det finns mer än tillräckliga interna system och handlingskoder som håller den professionella rollen intakt.

4. TEORI

4.1 Teoretisk referensram: Revisionsteori

Varför extern revision behövs i samhället, kan först och främst härledas ur tre huvudsakliga baser av teorier. Den första är de kontraktsproblemen som kan utläsas ur agentteorin. Nilsson (2014) förklarar hur separationen som sker mellan principalen (ägarna) och agenterna, (ledningen) skapar kontraktskostnader för principalen då de måste säkerställa att agenterna agerar i principalens eget intresse. Revision förklaras enligt denna teori som ett sätt för principalen att kontrollera att agenten agerar på föreskrivet sätt.

Andra sättet att se på revision är så kallad policeman theory. Nilsson (2014) beskriver här hur revisorns arbete syftar till att kontrollera siffrorna i bokslutet och att upptäcka och i största möjliga mån förhindra att ledningen begår bedrägeri.

Ett tredje sätt att förklara varför revision behövs finns i legitimitetsteorin. Företag som är aktiva i näringslivet behöver legitimera sin verksamhet och inge förtroende till sina intressenter. Revisionen ses då främst inneha en legitimerande funktion (Nilsson, 2014). Detta synsätt tas även upp i andra källor i litteraturen (Carrington, 2010).

Mautz & Sharaf (1961) gjorde i boken ”The Philosophy of Auditing” för första gången en sammanställning av revisionens åtta postulat. Ett postulat kan ses som en nödvändig förutsättning för att ett resonemang ska kunna föras i ett ämne, det är en typ av fundamental sanning (Porter et al, 2011). Nilsson (2014) har gjort ett försök till att korrekt översätta dessa åtta postulat till svenska samt de fem efterkommande fundamentala koncept för revision som identifierades av Mautz & Sharaf (1961).. Dessa koncept och postulat diskuteras också av Porter et al. (1996) i ”Principles of External Auditing”.

De åtta postulaten är följande:

1. Redovisningens rapporter och redovisningsdata är verifierbara
2. Det finns inte nödvändigtvis någon intressekonflikt mellan revisorn och företagsledningen i det reviderade företaget
3. Redovisningsrapporter och annan information som granskas, är fria från svekfulla eller ovanliga oegentligheter
4. Ett tillfredställande system för intern kontroll eliminerar risken för oegentligheter
5. Konsekvent tillämpning av god redovisningssed resulterar i en rättvisande bild av resultat och finansiell ställning
6. I avsaknad av bevis om motsatsen, förutsätts att vad som tidigare gällt beträffande det granskade företaget även kommer att gälla i framtiden
7. När revisorn granskar redovisningsinformation i syfte att avlämna en oberoende bedömning av densamma, så agerar revisorn i uteslutande i egenskap av revisor
8. Den oberoende revisorns professionella status innebär förpliktelser i motsvarande grad

(Nilsson, 2014, s. 111)

Om en situation uppstår då någon av dessa postulat inte skulle gälla så finns det skäl att ifrågasätta revisorns ansvar och agerande (Nilsson, 2014).

Utefter dessa åtta postulat utvecklades sedan de fem fundamentala koncepten för revision vilka också har översatts:

- Revisionsbevis (Evidence)
- Uppgifter och ansvar (Due audit care)
- Rättvisande bild (Fair presentation)
- Oberoende (Independence)
- Etiskt förhållningssätt (Ethical Conduct)

(Nilsson, 2014, s. 111).

Porter et al (1996) har kallat dessa fem koncept fundamentala och nästintill tidlösa. Men dess innebörd är dock föränderlig över tid. Revisionen i sig karaktäriseras som ett socialt fenomen och då revisionens sociala omgivning förändras, kommer också revisionen förändras i motsvarande mån. När själva revisionens utförande i sig förändras så bör detta också ha följder på revisorns roll och identitet (Ibid.).

4.2 God revisionsred

Enligt Aktiebolagslagens nionde kapitel angående revision står det i tredje paragrafen att en revisor skall granska årsredovisningen, bokföringen samt styrelsen och verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning skall enligt samma paragraf vara lika djupgående som god revisionsred kräver. God revisionsred är ett normativt begrepp som reglerar hur ett revisionsuppdrag skall utföras (Moberg, 2014). Detta begrepp består sedan 2011 till stor del av International Standards on Auditing, ISA, (Nilsson, 2014) och enligt ISA 200, angående övergripande mål med revision, så sägs följande:

”att uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller på fel, och därigenom kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga hänseenden, har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering...”

- ISA 200, FARs samlingsvolym Revision, 2015, s. 79.

I propositionen 1997/98:99 Aktiebolagets organisation, förklarade den dåvarande regeringen användandet av god revisionssed på följande sätt:

”Det kunde naturligtvis övervägas att lagfästa vissa av de mera grundläggande normerna för god revisionssed. Mot detta talar att sådana lagfästa regler under alla förhållanden skulle behöva fyllas ut av och kompletteras med gällande uppfattning om god revisionssed. Om vissa normer lagfästs, riskerar man att revisorns granskning begränsas, eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatslut. Övervägande skäl talar därför för att – liksom på redovisningens område (jfr prop. 1995/96:10 del 1 s. 187 f.) – behålla ett system med en ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionssed.

Inom dessa ramar bör det sedan ankomma på revisorsorganisationerna och Revisorsnämnden att genom rekommendationer och yttranden lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning. Det bör dock framhållas att denna lagstiftningsteknik inte innebär att den slutliga tolkningen av innebörden av god revisionssed överlämnas till revisorsorganisationerna. Det kommer alltid ytterst att vara en uppgift för domstolarna att avgöra vad som i det enskilda fallet utgör god revisionssed”

- Propositionen Aktiebolagets organisation 1997/98:99 s. 147

God revisionssed är alltså en ramlagstiftning som både gör det lättare att skapa en ändamålsenlig reglering av revisionen och som låter de normerande revisorsorganisationerna överse utvecklingen av god revisionssed. Samtidigt bibehåller domstolarna den slutgiltiga tolkningen av vad som är god revisionssed.

Vilka är då dessa normerande revisorsorganisationer som nämns i propositionen? De två nationella som är relevanta är FAR, branschorganisationen för revisorer, och RN, Revisorsnämnden. RN har enligt Revisorslagens 3 § till uppgift att, utöver att utveckla god revisionssed, och god revisorssed, att också granska disciplinära ärenden för revisorer och revisionsverksamheter samt utöva auktorisation av revisorer.

FAR har som medlem i IFAC även som uppgift att förhålla sig enligt ISA och utveckla god revisionssed på ett ändamålsenligt sätt (Moberg, 2014).

Dessa två organisationer utvecklar god revisionssed främst på ett kompletterande sätt genom att publicera rekommendationer och uttalanden. Den huvudsakliga normeringen kommer ifrån IFAC och närmare bestämt IAASB med sin publikation av ISA (Moberg 2014).

FAR:s rekommendationer och uttalanden sammanställs flitigt i FAR:s egen samlingsvolym för 2016. Den är uppdelad i RevR, Revisionsrekommendationer, och RevU, Revisionsuttalanden samt RevR 100-709 som behandlar rekommendationer direkt kopplade till motsvarande ISA Standard. FAR publicerar utöver detta Etiska rekommendationer och etiska uttalanden samt en svensk publikation av IESBA:s etikod, IESBA som är ett ytterligare organ inom IFAC.

Revisorsnämndens kompletterande funktion i god revisionssed fullföljs främst genom de disciplinära ärenden som RN har beslutat i. De ärenden som beslutats finns tillgängliga på RN:s hemsida i en stor praxisdatabas (Nilsson, 2014) (Revisorsnämnden).

God revisorssed är ett begrepp som teoretiskt bör hållas separat från god revisionssed. Enligt 19 § revisorslagen skall revisorer utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. God revisorssed gäller främst normer för revisorers rent yrkesmässiga uppträdande, medan god revisionssed som bekant snarare gäller hur ett revisionsuppdrag faktiskt skall utföras (Prop. 2000/01:146 s. 88). Moberg (2014) förklarar att genom att en revisor skall följa god revisorssed så innebär det också att denne skall följa god revisionssed, vilket också nämns i den tidigare angivna propositionen.

God revisorssed utvecklas på liknande sätt som god revisionssed. FAR utvecklar den goda revisorsseden med de olika etiska ställningstagandena, medan RN gör detsamma med sin praxissamling (Moberg, 2014).

4.3 Förväntningsgapet

Stellan Nilsson (2014) definierar förväntningsgapet i sin bok om redovisningens normer och normbildare på följande sätt:

”Förväntningsgapet kan definieras som en skillnad mellan användarnas respektive revisorernas uppfattning om syftet och innehållet i en revision”

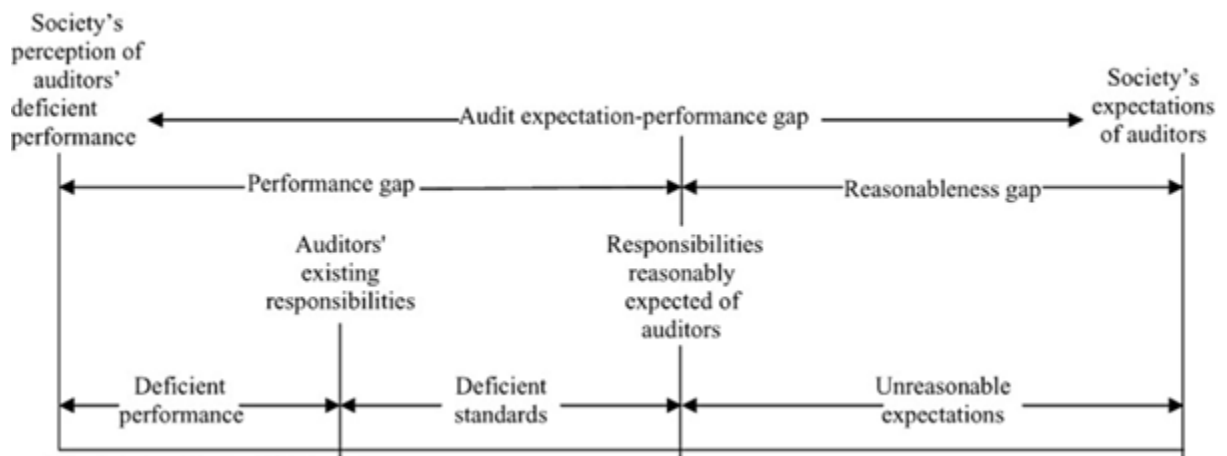
(Nilsson, 2014, s. 114).

Förväntningsgapet är inte något nytt fenomen utan det har existerat ända sedan revisorsprofessionen skapades. Den beskrivs ofta också som en ren förväntningsdiskrepans mellan olika intressenters förväntan på vad revisorn skall göra och vad denna faktiskt har till uppgift att göra enligt gällande standarder och regler (Nilsson, 2014).

Det har under lång tid studerats mycket gällande förväntningsgapet och flera organisationer har under perioder gjorts satsningar för att minska förväntningsgapet (Moberg, 2014). Det beskrivs hur studier i förväntningsgapet har visat hur intressenter för revision har skeva uppfattningar om vad revisorns uppgifter är, till exempel har många en uppfattning att revisorn tar del i bokslutsarbetet på företaget samt att revisorns uttalande garanterar att företaget är sunt (Nilsson, 2014).

Nilsson (2014) beskriver också hur förväntningsgapet (audit expectation-performance gap) består av tre huvudsakliga komponenter:

- Orimlighetsgapet (Reasonableness gap), vilket är intressenters orealistiska och orimliga krav på revisorn.
- Standardsgapet (Deficient standards gap), vilket är de underkvalificerade revisionsstandarderna.
- Prestationsgapet (Deficient performance gap), vilket är den brist i kvalitén på prestationer från revisorerna själva.



Figur 4.1 Förväntningsgapet

(Porter et al, International Journal of Auditing, 2008)

Dessa tre komponenter utgör fullkomligheten av förväntningsgapet och för att förändra förväntningsgapet måste en av dessa tre förändras. De två komponenter som oftast diskuteras är dock de två första, orimlighetsgapet och standardsgapet (Nilsson, 2014). Denna definition och uppdelning av förväntningsgapet tas även upp i andra internationella och erkända källor, såsom Porter et al. (1996).

4.4 Analysmodell

4.4.1 Professions-och identitetsteori

En definition av identitet är en typ av självbild som skapas i en social kontext (Nationalencyklopedin). Denna definition utvecklas vidare i mer revisorsspecifik litteratur till att innefatta gruppidentifikation och att vara nära kopplat till vilken roll revisorn har (Brouard et al, 2016; Warren & Alzola, 2008). En roll, till skillnad från en identitet, är de normer och de förväntningar som åligger en viss social position eller uppgiftstagare (Nationalencyklopedin). Denna definition av roll ligger också den i linje med det resonemang som förs av Brouard et al (2016) och Warren & Alzola (2008).

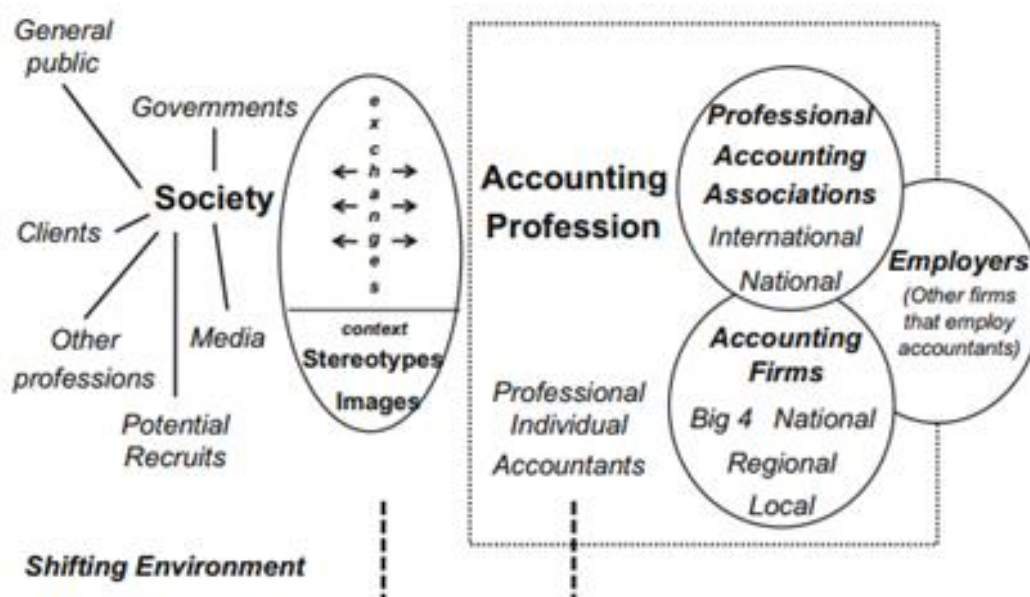
Revisorsyrket fick tidigt krav på formell kompetens och utbildning för revisorer. Revisorsprofessionen uppvisade redan tidigt under 1800-talet upp egenskaper som inom sociologin förknippas med en stark profession (Nilsson, 2014).

Warren & Alzola (2008) beskriver flera förutsättningar som måste finnas för att ett yrke skall kunna ses som en profession. De tar upp bland annat:

- Professionen sätter allmänhetens intresse före personliga intressen
- Professionen får expertis genom utbildning och erfarenhet
- Professionen iakttar en oberoende roll
- Professionen har en specialiserad handlingskod som de följer

En identitet är som tidigare nämnts något som främst utvecklas i ett socialt sammanhang och som till stor del påverkas av den miljö som individen är aktiv i. Revisorernas utveckling till att ha en stark identitet har påverkats mycket av den globalisering och internationalisering som skett i dess miljö. Detta säger Brouard et al. (2016) i deras artikel om hur revisionsprofessionens identitetsbildning utvecklats och bildats över tid. De beskriver hur revisionsbyråerna och de normerande organisationerna till stor del påverkar hur revisorsidentiteten utvecklar sig. Samhället, bestående av klienter, regering, media och andra yrkesprofessioner, är de som påverkar och blir påverkade av de stereotyper och de förväntningar som faller på revisorsprofessionen.

Nedan följer en figur som åskådliggör denna tankeram:



Figur 4.2 Identitetsbildning

Accounting Profession Identity Formation (Brouard et al, 2016).

4.4.2 God revisionsstandard – International Standards on Auditing

IAASB är de som är ansvariga för att publicera ISA. I en av dessa standarder, ISA 200 rörande revisionens mål och utförande, anför de flera saker gällande revisorns roll och

ställning. I punkt 15 förklaras det att revisorn skall ha ett professionellt och skeptiskt synsätt i alla delar av en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som föranleder väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. I ISA 200 punkt A 15 förklaras vidare att för att en revisor ska kunna iaktta en professionell och oberoende roll så måste denna följa yrkesetiska regler. Dessa yrkesetiska regler består främst av en publikation av IESBA: Code of Ethics for Professional Accountants. Denna publikation stöds och är vägledande även för FAR, vilka också ger ut en version av etikkoden översatt till svenska. (FAR, 2014).

Etikkoden redogör i ungefär 180 sidor utförligt vad det betyder att ha en professionell roll.

De fundamentala principer som identifieras som grundpelarna för hur en yrkesroll skall utföras är de fem följande:

- Integritet, vara rak och ärlig i alla företagsrelationer och ärenden.
- Objektivitet, aldrig i någon situation utsätta sig själv eller andra för jäv eller intressekonflikter gällande ett företagsrelaterat beslut.
- Tystnadsplikt, respektera konfidentiell information genom att inte dela den obehörigt till andra eller använda denna information för egen vinning.
- Professionellt uppträdande, följa lagar och regler och inte vanhedra professionen
- Professionell kompetens och vederbörlig omsorg, behålla den professionella kompetensen och arbeta strikt mot att klienter alltid ska få korrekt behandling som återspeglas i lag och regler.

5. Empiri

5.1 FAR - Balans

I artikeln ”Dags att slå hål på myterna om revisorn” tar Brännström & Markland (2012) upp några av de myter som finns kring revisorns roll kopplat till förväntningsgapet, då de är rädda att utvecklingen påverkas på grund av dessa myter. Bland annat skriver de om att synen på Revisionsberättelsens omfattning, är att den finns till för att revisorn ska göra sig fri från ansvar. Även om det är styrelsen som bär ansvaret för årsredovisningen är detta felaktigt då det inte finns något sådant stöd i lagtext, revisorn har alltså ett ansvar som revisionsberättelsen inte kan påverka. Brännström & Markland (2012) hänvisar även till ett antal citat hämtade från dagspress som bidragit till den felaktiga bilden av revisorers ansvar. En annan myt som enligt författarna existerar, är att det ingår i rollen som revisor att påpeka ifall företaget gör dåliga affärer ekonomiskt. Detta är något som inte heller har något stöd i lagtext utan är helt upp till de ansvariga inom företaget att sköta.

Forskare har, tillsammans med massmedia, hävdats att revisorernas professionella värderingar åsidosatts till förmån för kommersiella värderingar. Detta skriver två magisterstudenter samt deras handledare från Linnéuniversitet i artikeln ”Oberoendehotet är överdrivet” (2015) som bygger på deras magisteruppsats. Anledningen bakom varför de skriver om just detta är att det finns en oro att kvalitén på revisionerna drabbas vid en kommersialisering av yrket. Slutsatsen av deras empiriska studie är dock att oron till viss del är överdriven och att revisorsyrket alltid varit kommersiellt, men att det dock inte påvisat någon inverkan på revisionen. (Hermansson et al, 2015).

Efter att revisionen gjordes delvis frivillig har branschen ändrats, menar Bosse Brixman, kursledare på FAR. Förändringen som skett är att revisorsbolag och revisorer fått börja se verksamheten som mer affärsmässig och att revisorerna då behöver lära sig att sälja sig själva och verksamheten. Han menar att revisorerna behöver bli mer aktiva och själva söka upp kunder på marknaden. Trots att många nuvarande revisorer ställer sig tveksamma till förändringarna anser Brixman att det är viktigt att skilja ut sig från mängden och synas, exempelvis genom att presentera sin verksamhet på internet (Marteng, 2015).

5.2 Revisorsnämndens disciplinära ärenden

Enligt 5 § Revisorslagen skall en revisor utföra sitt uppdrag med professionell skepticism. Professionell skepticism ingår i god revisions sed, åskådliggörs av ISA 200 punkt A 15, och innebär att revisorn skall ha en rent professionell ifrågasättande roll och alltid ställa sig frågande till de uppgifter som framställs av bolagen de reviderar. Det anses också att det, på grund av att professionell skepticism anses ingå i god revisions sed, åligger Revisorsnämnden att utveckla detta begrepp (Revisionslagen 5 §, Karnov, not 3).

Enligt Revisorsnämnden innebär professionell skepticism ett visst agerande i olika situationer. Om det finns skäl för revisorn att ta förhöjda eller extraordinära åtgärder för att behålla sin professionella skepticism måste denna göra detta för att undvika ansvar (RN, DNR 2011-409).

5.3 Innehållsanalys

All data som presenteras i detta avsnitt är hämtad från de olika revisionsbyråernas respektive uppförandekod.

Samtliga Big-4-byråer har en uppförandekod som de anställda förväntas följa. Deloitte består av åtta sidor, EY:s består av 16 sidor, PwC:s består av 29 sidor och KPMG:s består av 14 sidor. Utformningen skiljer sig lite åt då PwC, KPMG och Deloitte använder sig utav mycket färg och grafiskt innehåll, medan EY:s är framställd i enbart svart text och detaljer i gråskala.

Alla dokument inleds med ett meddelande från VD eller någon högt uppsatt styrelsemedlem för hela koncernen. Alla har dessutom en förklaring till vad syftet med uppförandekoden är. I slutet av samtliga dokument finns en checklista som den som arbetar för respektive företag kan använda i sitt beslutsfattande för att säkerställa att man agerar i enlighet med de etiska reglerna.

5.4 Deloitte

Deloitte inleder med att beskriva vilka förväntningar man har på sina anställda. Här nämner man bokstavligt intressenter och deras förväntningar som något viktigt. Man beskriver sin uppförandekod som ett fundament i hur man ska bete sig och menar att integritet är en ledstjärna i allt arbete.

Dokumentet är indelat i tre övergripande kategorier: hur man ska bete sig mot sina klienter, hur man behandlar sina anställda samt hur man ska bete sig som samhällsaktör. Störst utrymme får dokumentets första rubrik som behandlar arbetet med klienterna. Detta står enskilt och tar upp en sida, medan rubriken som behandlar anställda och rubriken som behandlar samhället delar på en sida.

5.4.1 Professionell kommunikation

I den professionella kommunikationen syns en ganska tydlig koppling till IESBA:s Code of Ethics. Deloitte applicerar detta på sitt arbete genom att skriva:

"We foster a culture of appropriate professional scepticism and personal accountability, which supports clients and drives quality in the services we provide."

- Deloitte, 2016, s.3.

Även konkurrens hänförs till IESBA:s grundpelare. Här framgår både integritet, professionellt uppträdande och framförallt oberoende.

"Fair business practices

We respect our competitors and are committed to fair business practices."

- Deloitte, 2016, s.3.

Ord som intressekonflikt används för att beskriva situationer där man bör beakta sitt oberoende särskilt. Deloitte skriver bland annat att:

"We do not allow bias, conflict of interest, or inappropriate influence of others to override our professional judgments and responsibilities."

- Deloitte, 2016, s.3.

Om professionell kompetens och personlig utveckling skriver Deloitte:

"Professional behaviour

We comply with applicable professional standards, laws and regulations and seek to avoid actions that may discredit ourselves or our professions."

- Deloitte, 2016, s.3.

och:

”Professional development and support

We invest in our people to develop the professional knowledge and skills necessary for them to effectively perform their roles.”

- Deloitte, 2016, s. 4.

5.4.2 Kommersiell kommunikation

Kommunikationen som inte faller inom ramen för professionalism i Deloitte's uppförandekod är mestadels riktad till allmänheten. Man påpekar sitt sociala ansvar genom att skriva att man engagerar sig i samhället genom att donera pengar och bidra med volontärarbete. Vad detta arbete konkret innebär framgår inte. Man skriver exempelvis:

”We are committed to earning and sustaining the public’s trust and confidence in the work we do” – Deloitte, 2016, s.3.

Gemensamt för den kommersiella kommunikationen är att den sällan berör kärnverksamheten, utan snarare riktar sig till problem och verksamhet i större skala, vilket framgår i följande citat:

”We contribute to society and communities by engaging with non-profit organizations, governments, and other businesses to make a positive impact on local, national or global challenges.”

- Deloitte, 2016, s. 4.

och

”We recognize that our business operations and our provision of services may at times impact the environment and we work to reduce harmful effects they might have.”

- Deloitte, 2016, s.4.

5.5 KPMG

KPMG nämner inte intressenter ordagrant i sin inledning, men påpekar att man tar stor hänsyn till stat och reglerare. Man skriver även att de anställda är det mest värdefulla företaget har och påpekar klienternas förväntningar på dem. Det finns även utskrivet att uppförandekoden är till för företagsledningen, potentiella medarbetare, klienter och anställda. Uppförandekoden är sedan uppdelad i tre områden: värderingar, förpliktelse och ansvar.

Värderingar har ett tydligt fokus på hur man agerar som professionell aktör, medan förpliktelse behandlar både sina anställda och externa relationer. Här använder man även underrubriker för att specificera vem man talar till eller om. Bland rubrikerna finns: våra anställda, vårt nätverk, våra klienter och vår omgivning. De två sistnämnda har ett tydligt externt fokus. Dokumentet avslutas med avsnittet ”ansvar” vilket enbart riktar sig till de anställda. Därefter finns även ett avsnitt med var man kan vända sig om man behöver hjälp med etiska frågor.

5.5.1 Professionell kommunikation

Om och till branschorganisationer skriver KPMG bland annat att man med integritet i åtanke ska hålla de högsta professionella standarder och utan tvekan agera oberoende. Även konkurrens, arbetsmiljö och individers utveckling behandlas i detta avsnitt.

Om arbetsmiljön sägs det att man ska skapa en säker arbetsmiljö, att man ska motverka diskriminering och att man ska samarbeta med andra företag inom branschen. KPMG skriver även att man vill:

”Enhance the role of the accounting profession and build trust in the global capital markets.”

- KPMG, 2012, s. 9.

Även i KPMG:s uppförandekod återfinns IESBA:s grundpelare såväl som Warren & Alzola’s fem kriterier. Specialiserad handlingskod, integritet, allmänhetens intresse och oberoende finns tydligt manifesterat i följande citat:

”Take ownership – Incorporate the principles of the Global Code into your daily activities. You are responsible for safeguarding KPMG’s integrity. It takes only one person to damage it.”

- *KPMG, 2012, s.10.*

”Lead by example – Show through your actions what it means to act with integrity and to act in accordance with the principles of the Code.” - KPMG, 2012, s.10.

”Act lawfully, ethically, and in the public interest.”

- *KPMG, 2012, s.9.*

”Maintain independence and objectivity and avoid actual or perceived conflicts of interest.”

- *KPMG, 2012, s.9.*

5.5.2 Kommersiell kommunikation

KPMG har ett större kundfokus i sin uppförandekod än övriga byråer. Under sektionen ”Our Network” återfinns följande tre citat:

”Accept the right clients and only accept engagements that we can perform consistent with our high-quality standards.”

KPMG, 2012, s. 8.

”Work with clients, suppliers, and subcontractors that live up to KPMG’s core ethical standards”

- *KPMG, 2012, s. 8.*

”Strive at all times to protect and enhance KPMG’s brand and reputation”

- *KPMG, 2012, s. 8.*

Samtliga citat har en tydlig koppling till det dagliga arbetet och har ett klart fokus på kundrelationer och byråns rykte. Precis som i övriga byråers uppförandekod återfinns även sektioner där man påpekar sitt samhällsansvar och vad man gör i välgörenhetssyfte.

KPMG uttalar ett samhällsansvar genom att säga:

"We are committed to our communities—acting as responsible corporate citizens and broadening our skills, experience, and perspectives through work in our communities."

- KPMG, 2012, s.6.

5.6 PwC

PwC:s uppförandekod är betydligt längre och mer utförlig än de övriga. Man har i samtliga ämnen ett konkret exempel i form av en fråga om ett etiskt problem som tas upp och besvaras. Inledningen har ett tydligt fokus på de anställda. Här går man igenom hur man bevarar sin integritet genom sitt arbete. Hela denna sektion avslutas och sammanfattas med en figur som visar hur PwC skapar professionalism genom sitt arbete.

Nästa del handlar om hur man skapar förtroende genom sitt arbete. Här har man ett tydligt externt fokus, då man behandlar sitt samhällsansvar och sin relation till reglerare samt den externa kommunikationen. Den avslutande delen handlar om hur man behandlar konfidentiell information, vilket avslutas med ett ramverk för hur man ska agera i sitt beslutsfattande.

5.6.1 Professionell kommunikation

PwC har en matris som kallas "Radar" (recognising the event, reporting and communicating, assessing the situation, agreeing the way forward, deciding what to do) som ska underlätta för de anställda att fatta etiskt korrekta beslut. Man beskriver meningen med matrisen som ett sätt att visa sin integritet. Detta kan ses som ett förtydligande att den specialiserade handlingskod som Warren & Alzola nämner.

Även här är det integritet och oberoende som är de mest slående kopplingarna till IESBA:s grundpelare. PwC:s Global Chief Risk Officer Mary Waldron säger:

“We are willing to walk away from clients and engagements where our integrity, objectivity, or professionalism could be called into question if we continued”.

- PwC, 2016, s. 1.

Man adresserar även professionellt uppträdande i form av konkurrens genom att skriva:

”Competing fairly. We do not enter into any agreements with our competitors, formally or informally, to unlawfully restrict competition, set prices, or allocate clients, markets, people, or services.”

- PwC, 2016, s. 6.

Även professionell kompetens manifesteras klart och tydligt. Man skriver exempelvis:

”We invest in our people and their career growth by encouraging continual learning, and by creating opportunities to support both near-term development and long-term career progression. Continuously learning, and being open minded, is key to our ability to innovate and solve important problems.”

- PwC, 2016, s. 10.

PwC har en slående koppling till IASB:s grundpelare, och har i princip omformulerat samtliga punkter i sin egen uppförandekod. Integritet, objektivitet, tystnadsplikt, professionellt uppträdande såväl som professionell kompetens behandlas enkelt och tydligt.

5.6.2 Kommersiell kommunikation

PwC klargör i sin uppförandekod huruvida man får ta PwC:s talan i anspråk:

“We avoid using PwC resources (or creating the appearance that PwC is supporting, endorsing, or opposing any particular political position or

political party/candidate, charity, product, or specific religion), without approval.”

- PwC, 2016, s. 14.

Vidare nämner man sitt rykte i olika sammanhang och påpekar exempelvis att man ska agera som en hederlig skattebetalare och att man enbart ska bedriva skatteplanering som inte äventyrar byråns rykte. Man skriver även att man ska vara transparent när man debiterar för sin service.

Hur den enskildes arbete konkret ska bedrivas nämns inte, utan man talas hela tiden i generella termer. Dock nämns hur man förväntas uppföra sig på internet och sociala medier, vilket ytterligare syftar till att skydda företagets rykte.

*”We are thoughtful in our **communications**, online and off. We’re courteous and respectful towards co-workers and clients when we speak in public or online forums, use social media, or take part in external dialogue.”*

- PwC, 2016, s.19.

5.7 EY

EY:s uppförandekod är kortfattad och presenteras i punktform. Dokumentet är indelat under rubrikerna:

- Working with one another
- Working with clients and others
- Acting with professional integrity
- Maintaining our objectivity and independence
- Respecting intellectual capital

Samtliga rubriker får lika stort utrymme i dokumentet och vem informationen syftar till står ofta utskrivet som underrubriker.

5.7.1 Professionell kommunikation

Sättet som uppförandekoden är indelad på är slående lik IESBA:s grundpelare och EY skriver tidigt i sin uppförandekod att man i alla lägen slår vakt om sin integritet och sitt rykte. Man skriver:

”No client or external relationship is more important than the ethics, integrity and reputation of EY.”

- Ernst and Young, 2015, s. 7.

När det handlar om arbetet med klienter lyfter man fram att man som professionell aktör ska upprätthålla tillit. Man ska leverera kvalitet som återspeglar professionell kapacitet och tillgodoser klienternas behov. Man påpekar dock att man aldrig får vara rädd att exempelvis ge negativa besked till sina klienter. EY skriver dessutom att man i alla lägen stöttar sina medarbetare och kommer att avsluta alla klientuppdrag som på ett eller annat sätt hotar EY:s professionella integritet.

Om reglerare säger EY att man uppehåller de professionella standards som lagstiftare och andra kräver. Man menar även att varje del av företaget aktivt ska arbeta för att hålla sig uppdaterade om dessa standarder.

EY skriver under rubriken “Our competitive approach” att man uppnår sin konkurrensfördel genom att vara framstående och professionell i sitt yrkesutövande.

”We recognize that our competitive advantage is achieved through the excellence of our professional advice and the quality of our service delivery.”

- Ernst and Young, 2015, s. 8.

I EY:s uppförandekod, under avsnittet ”Working with one another”, beskrivs hur arbetet och kommunikationen med medarbetare förväntas fungera. Man nämner saker som att man ska kunna förvänta sig att alla ska sträva mot att göra det rätta. Man förväntas även ha respekt för sina kollegor och EY uppmuntrar mångfald och diversifiering. Man skriver även att individens professionella utveckling är något som uppmuntras och stöttas.

”We encourage and support the professional development of our colleagues and promote individual achievement and continuous learning.”

- Ernst and Young, 2015, s. 6.

5.7.2 Kommersiell kommunikation

EY:s uppförandekod innehåller inget tydligt kommersiellt material alls. I sin dialog med klienter skriver man att man ska leverera kvalitet som återspeglar professionell kapacitet och tillgodoser klienternas behov, vilket är vagt och mycket väl kan placeras som professionell kommunikation.

6. Analys

6.1 Reglerare och upprätthållare samt god revisionssed

IESBA:s etikkod kan sammanfattas i fem principer; Integritet, Objektivitet, Tystnadsplikt, Professionellt uppträdande samt Professionell kompetens-och-vederbörlig omsorg. Det har i tidigare avsnitt redogjorts vad de innebär. Dessa fem har ett klart professionellt syfte och funktion. De är gjorda för att vägleda revisorer i deras arbete och medför inga kommersiella implikationer för revisorer. De kan till och med verka hindrande för revisorers kommersiella åtaganden. Om revisorer skall följa denna etikkod så måste de bibehålla sin objektivitet och integritet. Kan en revisor verkligen bibehålla sin objektivitet när de drivs in i en allt mer kommersiell verksamhet? IFAC och dess organ IESBA uttrycker en klar perception av att revisorns roll skall vara, samt är, professionell och att ett kommersiellt åtagande inte är något som bör ligga i revisorns naturliga roll. Kravet på professionell skepticism som tas upp i ISA 200 punkt A 15, och utvecklas av RN, är ytterligare något som talar för den utvidgade professionalismen som åläggs revisorer. Det övergripande målet som även det tas upp i ISA 200 beskriver en professionell roll men också en begränsad roll vad gäller benämningen ”rimlig säkerhet”. IFAC:s dokument och uttalanden, alltså till stor del god revisionssed, talar i sin helhet för att kommersialism inte är något som varken karaktäriserar eller bör karaktärisera revisorsrollen utan snarare att revisorsrollen skall vara professionell.

6.2 FAR – balans

Tidningen Balans är kommunikation från revisorsprofessionen då FAR i Balans kan kommunicera sin perception och sina ideal av revisorns roll och identitet med både revisorer och allmänheten. De artiklar som tagits upp i empiriavsnittet kompletterar den professionella kommunikation som FAR förmedlar genom god revisionssed och sina etiska riktlinjer på ett sätt som vidare talar för en professionell perception på revisorns roll och identitet. Främsta temat i artiklarna är ett försök att korrigera allmänhetens bild av revisorns roll och identitet till att återspegla den bild av revisorn som en professionell yrkesroll.

Inget försök att förneka den kommersiella prägeln som åligger revisorn görs, utan snarare ett resonemang att kommersialismen är en naturlig följd av utvecklingen och att denna kommersialism inte skadar revisorns professionella värderingar och därigenom revisorns klassificering som professionell.

6.3 Innehållsanalys

6.3.1 Allmänt

Att revisorsyrket bör ses som en profession råder det överhuvudtaget ingen tvekan om. Yrket som sådant uppfyller samtliga punkter som Warren och Alzola (2008) lyfter fram som krav på att kallas profession. Att man verkar i allmänhetens intresse benämns i samtliga byråers uppförandekod på ett eller annat sätt. Sin egen och branschens expertis såväl som den oberoende rollen är något som får stor plats i samtliga uppförandekoder. Den specialiserade handlingskod som även krävs finns till viss del i varje uppförandekod som sådan, men även genom exempelvis revisorslagen.

Revisionsbyråernas uppförandekod kan tolkas som ett förtydligande om sin egen professionalism och bidrar på det viset till att forma revisorns roll och identitet som professionell. Koderna i sig fungerar således, till viss del, som ett sätt för revisionsbyråerna att skapa professionalism.

Vad som dock framgår i innehållsanalysen är att det som skrivs i dokumentet kan anses ha en helt annan innebörd i betraktarens ögon. Budskapen är ofta tvetydliga och anledningen till varför vissa delar finns med är oklar.

Om man applicerar idén från Warren och Alzola (2008) om hur en profession skapas ryms samtliga fyra punkter på ett eller annat sätt i koderna. Det verkar således ligga i byråernas intresse att framstå som professionella snarare än kommersiella.

6.3.2 Roll kontra identitet

Hur revisorns roll kommuniceras går att utröna relativt okomplicerat. Precis som revisionsteorin säger, ska revisorn vara oberoende, vilket omnämns flertalet gånger i samtliga uppförandekoder. Till viss del kan man även knyta an revisorns uppgift att agera i samhällets intresse, vilket också nämns, om än med lite mer oklara formuleringar. Dessutom återkommer kompetens och hög standard i olika avseenden flertalet gånger. Detta tyder på att revisionsbyråerna har en klar förankring i såväl god revisorssed som god revisionsned när det gäller den roll som kommuniceras.

Revisorns aktiva roll inom kommersialismen är inte lika påtaglig, då det som sägs i uppförandekoderna handlar om att bygga förtroende hos potentiella klienter. Det nämns exempelvis aldrig att revisorn aktivt ska vårda sina klientrelationer eller att man i den mån det är möjligt ska locka nya klienter.

Ett viktigt element i den roll som kommuniceras är just professionalism. Byråerna är mycket noggranna med att påpeka sitt eget rykte, och att varje anställd agerar i dess namn. Detta skapar, medvetet eller omedvetet, ett slags tryck på de anställda att agera i enlighet med de värderingar som presenteras i uppförandekoden.

Revisorns roll är således tydligare och påtagligt manifesterad i uppförandekoderna. Identiteten är dock betydligt mer svårtolkad. Identitet är som sagt en självbild som skapas i en social kontext, vilket på sätt och vis faller utanför studiens omfattning. Precis som Brouard et al. (2016) påpekar så finns det ett antal aktörer som över tid formar och förändrar revisorernas identitet. Eftersom studien enbart har omfattat professionen vid en tidpunkt kan ett utförligt svar inte ges på hur identiteten kommuniceras, med tanke på föränderligheten. De latent drag som ändå har analyserats är att kommunikationen här visar tendenser till att påpeka revisorns identitet som professionell.

6.3.3 Skillnader och likheter mellan byråerna

De olika byråernas uppförandekoder skiljer sig åt på ett antal mindre sätt. Förutom den uppenbart olika grafiska utformningen har man olika fokus i sin kommersiella kommunikation. Deloitte riktar sin kommunikation främst till allmänheten, medan KPMG har ett tydligare klientfokus. PwC skriver mycket om hur man ska vårda byråns rykte, medan EY nästan helt saknar kommersiellt innehåll.

Den största avvikelserna emellan är att EY klart och tydligt har ett fokus på professionalism i sin uppförandekod. Den kommersiella delen av uppförandekoderna hos de tre andra byråerna är dock liten, vilket inte minst syns i den mängd material som placerats under rubrikerna "Kommersiellt innehåll" under respektive byrå. Det faktum att Deloitte fokuserar på allmänheten, att KPMG fokuserar på sina klienter och att PwC fokuserar på sitt eget rykte är egentligen ingen större skillnad i sammanhanget. Denna kommunikation bidrar på likartade sätt till att skapa en kommersiell prägel på revisorns roll såväl som identitet, men teorin säger ingenting om att någon har en större påverkan. Huruvida en viss byrå bidrar mer till att skapa en kommersiell prägel går således inte att svara på.

Den mest slående likheten mellan samtliga byråer är dock att IESBA:s etiska kod har satt en väldigt tydlig prägel. Huruvida man väljer att kommunicera IESBA:s standards i egna ord eller i princip kopiera dem rakt av är olika, men den latent innehållsanalysen visar ändå att innebörden nästan är identisk. Samtliga byråer trycker på både sin egen och den enskildes integritet såväl som oberoende, vilket är en mycket tydlig koppling. Även i övriga delar av uppförandekoderna och i kommunikation som har en viss kommersiell prägel återkommer man till framförallt integritet och oberoende, vilket tyder på att man är medveten om hur revisorns roll och identitet förväntas vara enligt IESBA.

6.3.4 Förväntningsgapet

Implikationerna som kan uppstå på grund av skillnaderna i hur professionen kommunicerar sin roll och identitet samt hur olika aktörer uppfattar desamma handlar till stor del om förväntningsgapet.

Uppförandekodernas påverkan på förväntningsgapet bör falla under orimlighetsgapet. Orimlighetsgapets definition: ”intressenters orealistiska och orimliga krav på revisorn” torde vara en rimlig förklaring till varför innehållet i de etiska koderna skiljer sig åt. Det faktum att samtliga byråer har olika fokus i sin kommersiella kommunikation kan vara en indikator på att olika intressenter spelar roll i hur revisorerna vill framstå. Även sättet som samtliga utom EY strukturerar sin uppförandekod visar att man vill nå ut till många olika målgrupper med sin kommunikation. Detta passar även väl in på den modell över identitetsbildning som Brouard et al. (2016) presenterat.

Den professionella kommunikationen sker framförallt till professionen, vilket även det är naturligt. Som IESBA:s etikod visar, så ställs höga krav på revisorsprofessionen. Även innehållsanalysen visar att professionen slår vakt om de professionella intressena i kommunikationen. Samtliga byråer är mycket tydliga med att slå fast sitt eget oberoende, där man undviker att använda komplexa formuleringar och förfinade ord. Den tydliga framställningen kopplas till oberoendets vikt i revisionsteorin såväl som i professionsteorin.

Skillnaderna i hur revisorns roll kommuniceras verkar således bidra till att förväntningsgapet existerar. Huruvida revisionsbyråernas kommunikation genom sina uppförandekoder spelar en betydande roll går dock ej att besvara genom studiens resultat.

Om förväntningsgapet delvis uppstår på grund av kommunikationen eller om det är kommunikationen som präglas av förväntningsgapet ges inget svar på. Det är således oklart om revisionsbyråernas uppförandekoder är ett svar till förväntningsgapet eller om det bidrar till att skapa det.

7. Slutsats

Studiens slutsats är således att professionens kommunikation som sker genom revisionsbyråerna till övervägande del består av professionalism, men även att drag av kommersialism förekommer. Kommunikationen som sker av FAR slår dock tydligt vakt om professionalism. Vidare är det de olika förväntningarna som ställs på revisorerna och följaktligen den kommunikation som krävs för att tillstå dessa som bidrar till orimlighetsgapet. På detta sätt skapar kommunikationen implikationer på förväntningsgapet.

Revisorns roll kommuniceras relativt tydligt genom att samtliga byråer klart återkopplar till IESBA:s etiska kod, vilket sätter en professionell prägel. Revisorns identitet är mer komplex, då det sociala sammanhanget vilket man verkar var svårare att fånga in i studiens ram och till viss del kan tolkas individuellt.

Slutsatsen kan sägas ligga i linje med de studier som tidigare har gjorts. I studien "Professionalism och kommersialism bland revisorer" (Öhman et al, 2013) avslutades studien med att säga att det finns en splittring snarare än en konflikt mellan kommersialism och professionalism hos revisorer. Huruvida det råder en konflikt hos yrkesverksamma revisorer mellan kommersialism och professionalism finns det inte tillräckliga underlag för i denna studie.

8. Avslutande reflektioner

8.1 Arbetsprocessen

Studiens ansats var att undersöka hur revisorns roll och identitet kommuniceras av professionen genom att genomföra en innehållsanalys på Big-4-byråernas uppförandekoder. För att undersöka om studiens första undran hade någon förankring i det verkliga yrkeslivet genomfördes först en förstudie i form av en enkät.

Responserna på enkäten var till en början positiv från alla tillfrågade respondenter, men utfallet blev sämre än förväntat. Ett bortfall på två personer av åtta tillfrågade är stort. Enkäten anses ändå uppfylla sitt syfte som förstudie och hjälpte till att problematisera ämnet samt ge en riktning i arbetsprocessen. Det framkom bland annat att uppförandekoderna hjälper till att trygga revisorns identitet, enligt en respondent.

Till skillnad från många andra studier som omfattar revisorer och förväntningsgapet valdes det tidigt att inte genomföra intervjuer. Andra studier som författarna har tagit del av under arbetets gång har sällan varit unika, vare sig i metod eller resultat. Därför valdes det en i sammanhanget annorlunda metod, där innehållsanalysen av uppförandekoderna är central. Metoden var relativt lyckad, men en mer omfattande studie hade krävts för att få fram ett mer komplett resultat som hade ökat trovärdigheten ytterligare. Det teoretiska underlaget och analysverktygen anses vara korrekta val, men tillsammans med det empiriska underlaget blir studiens resultat för tunt för att kunna dra några större slutsatser av.

8.2 Begränsningar med studien

Studiens resultat visar att mycket av det som formar roll och identitet återfinns i uppförandekoderna. Något som dock bör diskuteras är reliabilitet och validitet i en innehållsanalys. Eftersom tolkning alltid kräver viss reflektion, kommer en latent innehållsanalys alltid att byggas på författarnas värderingar. För att motarbeta detta gjordes innehållsanalysen med en tydlig teoretisk bakgrund och ett tydligt tillvägagångssätt. Reliabiliteten i studien är således svår att bedöma, då det ligger i innehållsanalysens natur att tolka data. Samtidigt har processen med innehållsanalysen redovisats utförligt och bör möjliggöra en eventuell replikerande studie.

När det gäller studiens validitet går det att diskutera huruvida det är lämpligt att tillskriva etiska koder så pass mycket substans som studien har gjort. Kodningen i innehållsanalysen gjordes därför ur företagets synpunkt, där tolkningen låg i huruvida kommunikationen var hänförlig till professionalism eller kommersialism.

En aspekt som hamnade utanför studien är yrkesverksamma revisorer. För att få en helhetsbild av vad professionen kommunicerar hade detta kunnat ge en mer komplett bild, och även fungerat som ett sätt att validera uppförandekoderna som källor.

8.3 Förslag till fortsatta studier

I ett förslag till fortsatt forskning föreslår författarna att man fortsätter att studera vad som egentligen påverkar revisorns roll och identitet, samt att ett eventuellt resultat ska hjälpa till att bedöma huruvida en splittring mellan dessa kan orsaka problem. Studiens resultat ger inte tillräckligt underlag för att bedöma hur viktiga de etiska koderna är, vilket även det lämnar en möjlig forskningsfråga obesvarad. Det kan mycket väl vara så att något annat i en yrkesverksam revisors vardag påverkar dennes roll och identitet på ett betydligt mer påtagligt sätt. I likhet med den tidigare forskningen som författarna har tagit del av är resultatet även här att revisorns roll och identitet övervägande kommuniceras som professionell genom uppförandekoderna. Samtidigt kvarstår åsikter om att revisorns roll och identitet idag är alltför kommersiell. Är det rent av så att allmänheten i dag bör acceptera en förändring i revisorns roll och identitet som mer kommersiellt präglad?

Källförteckning

Tryckt litteratur

Alvehus, Johan (2013). Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok. 1. uppl. Stockholm: Liber

Brenda, Porter, Simon, Jon, Hatherly, David, (1996). Principles of External Auditing. 4. Upplagan. John Wiley & sons publishing.

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). Företagsekonomiska forskningsmetoder. 2., [rev.] uppl. Stockholm: Liber

Thomas (2014). Revision. 2. [utök. och uppdaterade] uppl. Malmö: Liber

Davidsson, Bo & Patel, Runa (2012). Forskningsmetodikens grunder. 4:3 uppl. Studentlitteratur, Lund.

FAR Akademi, 2014, FARs samlingsvolym Revision 2015. Stockholm, FAR Akademi.

MAUTZ, R. K., & SHARAF, H. A. (1961). 'The philosophy of auditing' Sarasota, American Accounting Association.

Moberg, Krister, Valentin, Niklas & Åkersten, Peter (2014). Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt. 4., [omarb.] uppl. Stockholm: Norstedts Juridik

Nilsson, Stellan (2010). Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt. 4., [uppdaterade] uppl. Lund: Studentlitteratur

Artiklar

Brännström, D. & Markland, B. (2012). *Dags att slå hål på myterna om revisorn*. Balans. No 1, s. 38- 39. Hämtad 26 december 2016.

Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S. et al. 2016 'Professional Accountants' Identity Formation: An integrative Framework', J Bus Ethics. Hämtad 21 december 2016.

Graneheim & Lundman 2004 'Qualitative content analysis in nursing research: Concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness' 2004, Nurse Education Today, 2, p. 105, SwePub, EBSCOhost. Hämtad 3 January 2017.

Hermansson, D et al. (2015). *Oberoendehotet är överdrivet*. Balans. No 7, s. 43-44. Hämtad 26 december 2016.

Hogg, M, Terry, D, & White, K 1995, 'A TALE OF TWO THEORIES: A CRITICAL COMPARISON OF IDENTITY THEORY WITH SOCIAL IDENTITY THEORY', Social Psychology Quarterly, 58, 4, pp. 255-269, CINAHL Complete, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Hsiu-Fang Hsieh. Sarah E. Shannon *Three Approaches to Qualitative Content Analysis* QUALITATIVE HEALTH RESEARCH, Vol. 15 No. 9, November 2005 1277-1288 DOI: 10.1177/1049732305276687 Hämtad 29 november 2016.

Marteng, C. (2015). *Det handlar om att våga sälja sig själv*. Balans. No 1, s. 17. Hämtad 26 december 2016.

Pierce, 2007 'Ethics and the Professional Accounting Firm : a Literature Review', Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK), 37, 3, pp. 243-244, Business Source Complete, EBSCOhost. Hämtad 3 Januari 2017.

Porter, B 1993, 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK), 24, 93, pp. 49-68, Business Source Complete, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Sikka, P 2009, 'Commentary on Roy Suddaby, Yves Gendron and Helen Lam “the organizational context of professionalism in accounting”', Accounting, Organizations And Society, 34, pp. 428-432, ScienceDirect, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Suddaby, R, Cooper, D, & Greenwood, R 2007, 'Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change', *Accounting, Organizations And Society*, 32, pp. 333-362, ScienceDirect, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Suddaby, R, Gendron, Y, & Lam, H 2009, 'The organizational context of professionalism in accounting', *Accounting, Organizations And Society*, 34, pp. 409-427, ScienceDirect, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Taylor, L, & Scapens, R 2016, 'The role of identity and image in shaping management accounting change', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29, 6, pp. 1075-1099, Business Source Complete, EBSCOhost. Hämtad 21 December 2016.

Warren, D, & Alzola, M 2009, 'Ensuring Independent Auditors: Increasing the Saliency of the Professional Identity', *Group Decision & Negotiation*, 18, 1, pp. 41-56, Business Source Complete, EBSCOhost. Hämtad 15 december 2016.

Öhman et al, 2014 'Professionalism och kommersialism bland revisorer', CER, CENTRUM FÖR FORSKNING OM EKONOMISKA RELATIONER RAPPORT 2014:1. Hämtad 12 december 2016.

Lagar, lagkommentarer, propositioner och disciplinära ärenden

DNR 2011-409 Revisorsnämndens disciplinära ärenden

Karnov, Revisionslagen (1999:1079) 5 §, not 3, 2016-12-11.

Proposition 1997/98:99 Aktiebolagets organisation

Proposition 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i Revisionsverksamhet

SFS 1999:1079. Revisionslagen

SFS 2001:883. Revisorslagen

SFS 2005:551. Aktiebolagslag

Elektroniska källor

Brante, Thomas. Roll, *Nationalencyklopedin*:

Tillgänglig online: <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/roll> (Hämtad 2016-12-03)

Deloitte DTTL: *Global Principles of Business Conduct - It starts with integrity*.

London: 2016. Tillgänglig online:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-deloitte-global-principles-of-business-conduct-2016.pdf> (Hämtad 2016-12-06)

Ernst and Young: *Global Code of Conduct*, 2015.

Tillgänglig online: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ernst-](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ernst-Young_Global_Code_of_Conduct/$FILE/EY_Code_of_Conduct.pdf)

[Young_Global_Code_of_Conduct/\\$FILE/EY_Code_of_Conduct.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ernst-Young_Global_Code_of_Conduct/$FILE/EY_Code_of_Conduct.pdf) (Hämtad 2016-11-28)

:s Etikkod, IFAC Tillgänglig online: <https://www.ifac.org/publications-resources/iesbas-etikkod-201> (Hämtad 2016-12-07)

KPMG: *Global Code of Conduct 2012*.

Tillgänglig online: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/10/code-of-conduct-2012v2.pdf> (Hämtad 2016-11-28)

Ottosson, Jan-Otto. Identitet, *Nationalencyklopedin*. Tillgänglig online:
<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/identitet> (Hämtad 2016-12-03)

PwC: *Living our Purpose and Values - PwC's Code of Conduct*. 2016. (Hämtad 2016-11-28) Tillgänglig online: <http://www.pwc.com/codeofconduct>

Revisorsnämndens praxisdatabas, (Hämtad 2016-12-07) Tillgänglig online:
<http://www.revisorsnamnden.se/rn/search/praxis.html>

Bilagor

Bilaga 1: Enkät förstudie

Revisorns roll och identitet

2017-01-08 13:48

Revisorns roll och identitet

Enkäten består av fem frågor samt ett övrigt kommentarsfält där respondenten kan fylla i eventuella övriga upplysningar som denne tycker är intressant. Enkäten tar cirka femton minuter att slutföra. Om respondenten inte vill svara på någon av frågorna eller inte förstår frågan är det bara att lämna svarsrutan tom. Inledningsvis kommer ett kort definitionsavsnitt för att klargöra de begrepp som finns i frågorna.

Definitioner:

Kommersialism: En kommersiell verksamhet syftar i första hand till att omsätta pengar och generera vinster.

Professionalism: En professionell verksamhet syftar i första hand till att uppfylla det övergripande syfte som finns med yrket.

Roll: Ett sociologiskt begrepp för de förväntningar och normer som är förknippade med en uppgift.

Identitet: Självbild som skapas socialt genom att antingen distansera sig eller identifiera sig med en viss grupp människor.

1. Namn: (frivilligt)

.....

2. Byråttillhörighet

Markera endast en oval.

- EY
- KPMG
- PwC
- Deloitte
- Vill ej uppge

3. Fråga 1: Hur länge har du varit aktiv som revisor och vad är dina huvudsakliga arbetsuppgifter i din nuvarande position?

.....
.....
.....
.....
.....

4. Fråga 2: Vad anser du är den viktigaste rollen som en revisor fyller och hur uttrycker den sig i ditt arbete?

.....
.....
.....
.....
.....

5. Fråga 3: Hur upplever du att revisorns arbete präglas av professionalism och kommersialism?

.....
.....
.....
.....
.....

6. Fråga 4: Hur anser du att de grunder på vilka en revisor avancerar i byrån påverkar dina möjligheter att inta en professionell roll i ditt arbete?

.....
.....
.....
.....
.....

7. Fråga 5: På vilket sätt känner du att byråns övriga tjänsteområden påverkar din yrkesidentitet som revisor?


.....
.....
.....
.....
.....

8. Övriga kommentarer:

.....
.....
.....
.....
.....

Tack för ditt deltagande!

Viktor Andersson
Olof Andåker
Andreas Nilsson
Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet

Tillhandahålls av
 Google Forms