

# Agerande vid tystnadsplikt

– Auktoriserade revisorer,  
redovisningskonsulter och dubbla  
yrkesroller



*Civilekonomuppsats, redovisning*

*Författare: Maja Kraleva & Sofia Wessberger*

*Handledare: Pernilla Broberg & Timur Umans*

*Examinator: Sven- Olof Yrjö Collin*

*Kurskod: 4FE11E*

*Datum: 21 Maj 2014*

## **Förord**

Vi vill tacka våra handledare Pernilla Broberg och Timur Umans för betydelsefull feedback under studiens gång.

Vi vill också rikta ett tack till alla respondenter som tog sig tid att medverka i studien.

Tack till er alla!

Växjö, 21 Maj 2014

---

Maja Kraleva

---

Sofia Wessberger

# Sammanfattning

**Examensarbete 30 hp, Civilekonomprogrammet Linnéuniversitetet Växjö 2014**

**Författare:** Maja Krалеva och Sofia Wessberger

**Handledare:** Pernilla Broberg och Timur Umans

**Examinator:** Sven- Olof Yrjö Collin

**Titel:** Agerande vid tystnadsplikt- för auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller.

**Bakgrund:** Auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter har olika grader av tystnadsplikt, vilket idag är under debatt i Sverige. Tidigare forskning har påvisat att individer agerar olika beroende på om de har professionell identitet eller organisationell identitet. Därför är det intressant att undersöka hur auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers agerande påverkas av professionell och organisationell identitet.

**Syfte:** Syftet är att förklara hur professionella och organisationella identiteter påverkar auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt.

**Metod:** Studien har en abduktiv forskningsansats och består dels av en kvalitativ förundersökning och dels av en kvantitativ undersökning. Den kvalitativa förstudien består av semi-strukturerade telefonintervjuer och den kvantitativa undersökningen är en surveydesign bestående av en webbenkät.

**Resultat:** Professionell identitet påverkar auktoriserade revisorer agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse i större utsträckning än organisationell identitet. Det vill säga ju starkare professionell identitet auktoriserade revisorer har, desto mindre viktigt uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega eller med sin klients styrelse. Däremot kan auktoriserade redovisningskonsulter agerande inte förklaras utav varken professionell eller organisationell identitet. Vidare är auktoriserade revisorer agerande vid tystnadsplikt relationsbaserad och inte situationsbaserad.

## **Abstract**

**Master Thesis 30 hp, Civilekonomprogrammet Linnéuniversitetet Växjö 2014**

**Authors:** Maja Kraleva och Sofia Wessberger

**Supervisor:** Pernilla Broberg och Timur Umans

**Examiner:** Sven- Olof Yrjö Collin

**Background:** Authorized public accountants and authorized accounting consultants have varying degrees of secrecy, which is currently under debate in Sweden. Previous research has demonstrated that individuals behave differently depending on whether they have professional identity or organizational identity. It is therefore interesting to investigate how the authorized public accountants, authorized accounting consultants and persons with dual professional roles behavior is influenced by professional and organizational identity.

**Purpose:** The purpose is to explain how professional and organizational identities affect authorized public accountants, authorized accounting consultants and persons with dual professional roles conduct in secrecy.

**Method:** The study was an abductive research approach and consists of a qualitative investigation, and partly by a quantitative survey. The qualitative pilot study consisting of semi-structured telephone interviews and the quantitative survey is a survey design consisting of a web survey.

**Results:** Professional identity affects authorized public accountants conduct on confidentiality when discussing with his closest colleague or his client's board to a greater extent than organizational identity. That is, the stronger professional identity of authorized public accountants, the less important they perceive that it is to maintain confidentiality when discussing with his closest colleague or with his client board of directors. However, authorized accounting consultants behavior cannot be explained out of either professional or organizational identity. Further, the authorized public accountants conduct into secrecy relationship based and not based situation.

# Innehållsförteckning

Kapitel 1. Inledning.....	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.1.1 Skröna.....	9
1.1.2 Syftet med redovisning och revision.....	9
1.1.3 Tystnadsplikt.....	10
1.1.4 Arbetsuppgifter.....	11
1.2 Problemdiskussion.....	12
1.3 Problemformulering.....	14
1.4 Syfte.....	14
1.5 Studiens disposition.....	15
Kapitel 2. Metod.....	16
2.1 Forskningsansats.....	16
2.2 Angreppssätt.....	16
2.3 Undersökningsmetod.....	17
2.4 Forskningsetiska aspekter.....	18
2.5 Teoretiskt ramverk.....	18
Kapitel 3. Teoretisk referensram.....	20
3.1 Teoretiska synsätt.....	20
3.1.1 Professionsteori.....	20
3.1.2 Social identitetsteori.....	20
3.1.3 Handlingsteori.....	21
3.1.4 Institutionell teori.....	22
3.2 Tystnadsplikt.....	22
3.2.1 Auktoriserad revisor.....	23
3.2.2 Auktoriserad redovisningskonsult.....	23
3.3 Identiteter.....	23
3.3.1 Professionell identitet.....	24
3.3.2 Organisationell identitet.....	24

3.3.3 Multipla identiteter .....	25
3.4 Yrkesroller.....	26
3.4.1 Auktoriserad revisor .....	26
3.4.2 Auktoriserad redovisningskonsult .....	27
3.4.3 Dubbla yrkesroller .....	27
3.5 Hypotesformulering.....	28
3.5.1 Hypotes 1 .....	28
3.5.2 Hypotes 2.....	29
3.5.3 Hypotes 3.....	30
3.6 Sammanfattning av hypoteser .....	31
Kapitel 4. Empirisk metod kvalitativ studie .....	32
4.1 Tillvägagångssätt.....	32
4.2 Urval.....	33
4.3 Intervjuguide .....	33
4.4 Metodkritik.....	36
Kapitel 5. Empirisk analys kvalitativ studie.....	37
5.1 Beskrivning av yrkesroll.....	37
5.1.1 Sammanställning .....	37
5.1.2 Diskussion .....	38
5.2 Interna policys för tystnadsplikt .....	39
5.2.1 Sammanställning .....	39
5.2.2 Diskussion .....	39
5.3 Definition av tystnadsplikt .....	39
5.3.1 Sammanställning .....	39
5.3.2 Diskussion .....	40
5.4 Osäkerhet vid tystnadsplikt .....	40
5.4.1 Sammanställning .....	40
5.4.2 Diskussion .....	41
5.5 Avvägning mellan upplysningsplikt och tystnadsplikt.....	41

5.5.1 Sammanställning .....	41
5.5.2 Diskussion .....	41
5.6 Orsaker till uppfattningar om tystnadsplikt .....	42
5.6.1 Sammanställning .....	42
5.6.2 Diskussion .....	42
5.7 Gräns för tystnadsplikt .....	43
5.7.1 Sammanställning .....	43
5.7.2 Diskussion .....	43
5.8 Rådfrågning vid tystnadsplikt .....	44
5.8.1 Sammanställning .....	44
5.8.2 Diskussion .....	44
5.9 Sammanfattning av intervjuvaren .....	45
Kapitel 6. Empirisk metod kvantitativ studie .....	46
6.1 Tillvägagångssätt.....	46
6.2 Pilotstudie.....	47
6.3 Urval.....	48
6.4 Operationalisering .....	48
6.4.1 Beroende variabel.....	49
6.4.2 Oberoende variabler .....	52
6.4.3 Kontrollvariabler .....	54
6.5 Bortfallsanalys.....	56
6.6 Metodkritik.....	58
Kapitel 7. Empirisk analys kvantitativ studie.....	59
7.1 Empiriskt resultat .....	59
7.1.1 Beskrivande statistik.....	59
7.1.2 Nya variabler .....	64
7.1.3 Dummyvariabler.....	66
7.1.4 Korrelationstest .....	66
7.1.5 Hypotesprövning .....	71

7.1.6 Sammanfattning av hypotesprövning .....	75
7.1.7 Hypotesprövning casevis .....	75
7.2 Diskussion hypotesprövning .....	77
7.2.1 Hypotes 1 .....	77
7.2.2 Hypotes 2 .....	80
7.2.3 Kontrollvariabler .....	81
7.2.4 Sammanfattning .....	83
Kapitel 8. Slutsatser .....	85
8.1 Slutsatser .....	85
8.2 Teoretiska implikationer .....	87
8.3 Praktiska implikationer .....	88
8.4 Framtida forskning .....	89
Kapitel 9. Källförteckning .....	91
Kapitel 10. Appendix .....	99
Appendix 1 - Intressebrev .....	99
Appendix 2 - Följebrev .....	100
Appendix 3 - Påminnelsebrev 1 .....	101
Appendix 4 - Påminnelsebrev 2 .....	102
Appendix 5 – Korrelationsmatris auktoriserade revisorer .....	103
Appendix 6 – Korrelationsmatris auktoriserade redovisningskonsulter .....	104



# Kapitel 1. Inledning

---

*Detta kapitel kommer att inledas med bakgrunden kring tystnadsplikt för revisorer och redovisningskonsulter och vad de har för yrkesroller. Vidare presenteras en problemdiskussion som leder till en problemformulering och ur denna kommer ett syfte att formuleras. Kapitlet kommer att avslutas med studiens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

### 1.1.1 Skröna

I revisionsbyrå Z arbetar person X som auktoriserad revisor. Person X har olika identiteter, vilket innebär att person X kommer känna olika samhörigheter. Person X kan till exempel känna samhörighet med sitt yrke eller med revisionsbyrå Z. Detta kan orsaka konflikter, exempelvis vid agerande i situationer med tystnadsplikt. För om person X känner samhörighet med sitt yrke innebär det att det viktigaste för person X är att skapa kvalitet på arbetet och därför kommer person X att göra det som är bäst enligt yrkets regler och standarder och inte upprätthålla tystnadsplikten. Om person X istället känner samhörighet med revisionsbyrå Z betyder det att person X kommer att fokusera på revisionsbyrå Z:s lönsamhet och upprätthålla tystnadsplikten för att inte förlora klienten. Under dagen upptäcker person X att en av klienterna begått ett bokföringsbrott. Detta är en skröna, men det skulle kunna inträffa i verkligheten. Om det vore i verkligheten, hur ska person X lösa denna problematik kring tystnadsplikten?

### 1.1.2 Syftet med redovisning och revision

Redovisning är ett sätt för intressenterna att ta del av företags finansiella information och fungerar som ett verktyg för att minska informationsasymmetrin som kan uppstå mellan företags ägare och ledning. (Jansson et al, 2013) Redovisning är baserat på *Accountability*. *Accountability* förklaras utifrån relationen mellan *accountor* (redovisningsskyldig), *accountee* (redovisningsberättigad) och *accountant* (revisorn). *Accountor* är företagets ledning och den ska ge en rättvisande bild av företagets finansiella information till omgivningen. *Accountee* är intressenterna som vill ta del av den redovisade informationen. *Accountant* är revisorer och de är utomstående parter med uppgift att försäkra kvalitén på den finansiella informationen genom att intyga att den ger en rättvisande bild och är någorlunda färdigställd. (Öhman et al, 2006; Ijiri, 1983) Dock kan det finnas risk att redovisningen inte är fullständigt pålitlig eftersom ledningen och styrelsen kanske förskönat redovisningen och därför behöver redovisningen granskas genom revision (Jansson et al, 2013).

Syftet med revision kan beskrivas utifrån tre teorier. Den första teorin är *revision som försäkran* och enligt den är revision en lösning på problemet att ägande och ledning av företag ofta är separerade. Genom revision kan ägarna försäkra sig att företaget sköts effektivt och i linje med ägarnas intressen. *Revision som förbättring* är nästa teori och denna teori går ut på att revision ger kvalitet i den redovisade informationen. Den tredje teorin är *revision som försäkring* och betyder att revision är en marknadslösning som innebär att risk flyttas från företagets ledning till revisorn när ett företag revideras. Som komplement till de tre teorierna finns två perspektiv som kan förklara vad revision är. Första perspektivet är *komfort*, vilket innebär att revision ses som ett sätt att förmedla trygghet. Detta behövs för att en investerare skall vilja investera. *Legitimering* är det andra perspektivet och handlar om att revision ska övertyga omvärlden att redovisningen är upprättad utefter gällande normer och regler. (Carrington, 2010)

### **1.1.3 Tystnadsplikt**

Regler och standarder som gäller för revisorer och redovisningskonsulter har med åren förändrats. Efter år 1999 tillkom fler yrkeskategorier i FAR. Auktoriserade redovisningskonsulter blev då ett fristående yrke. En annan förändring som skett är att fram till mitten av 1980-talet hade revisorer ingen skyldighet att vid polisförhör lämna information om sin klient. Däremot har det inte skett någon förändring i lagen som skulle jämställa redovisningskonsulters tystnadsplikt med revisorers tystnadsplikt (Engerstedt, 2014)

Idag är revisorer enligt revisorslagen 26§ bundna av tystnadsplikt mot företaget och får inte yttra sig om företags angelägenheter till tredje part. De får heller inte använda uppgifter för att skada någon, till sin egen fördel eller för att gynna någon annan person. (ISA, 260; SFS, 2001:883) Dock finns det undantag eftersom revisorer enligt aktiebolagslagen 9 kapitlet 46§ har upplysningsplikt. Vilket innebär att de är skyldiga att lämna ifrån sig uppgifter om det begärts i en förundersökning i ett brottsmål. (SFS, 2005:551) Revisorn ska dock först underrätta styrelsen om det finns misstanke kring brott. (Carrington, 2010).

Redovisningskonsulter har också tystnadsplikt, men deras tystnadsplikt skiljer sig från revisorernas eftersom lagen endast gäller revisorer. (Engerstedt, 2014) Deras tystnadsplikt regleras istället i branschens yrkesetiska regler. Ytterligare skillnader mellan redovisningskonsulters och revisorers tystnadsplikt är att redovisningskonsultens tystnadsplikt

gäller även efter uppdraget är slutfört. (Srfkonsult, 2014) och de har inte heller någon upplysningsplikt (Engerstedt, 2014).

#### **1.1.4 Arbetsuppgifter**

Redovisningskonsulters arbetsuppgift är att tillhandahålla olika redovisningstjänster (FAR, 2014; Reko, 2014). Revisorers arbetsuppgift är istället att granska ett urval av företags poster i redovisningen och förvaltningen av företag. (Carrington, 2010) Enligt aktiebolagslagen 9 kapitlet 3§ är revisorns uppgifter att granska bolags bokföring, årsredovisning och bolags styrelse och den verkställande direktörens förvaltning genom att följa god revisionssed (SFS, 2005:551).

Vissa revisorer ägnar sig inte enbart åt revision, utan idag finns fler karriärmöjligheter för revisorer. Idag kan auktoriserade revisorer även bli auktoriserade redovisningskonsulter (FAR, 2014). Det vill säga denna person kommer ha *dubbla yrkesroller*.<sup>1</sup> En förklaring till det är att konsultation genererar mer inkomster. (Carrington, 2010; Dimant, 2004) Tidigare var revision den enda tjänsten som revisionsbyråer gav sina klienter. Idag erbjuder alltså revisionsbyråer även andra tjänster. (FAR, 2014) Flera tjänster som revisionsbyråer tillhandahåller är *non audit service* (NAS). Exempel på NAS är skatterådgivning och andra konsulttjänster (Barzegar & Salehi, 2008). Att revisionsbyråer erbjuder redovisningstjänster eller konsulttjänster samt revision åt samma klient kallas kombiuppdrag (Srfkonsult, 2014). NAS har idag fått ett större fokus än revisionstjänster. Ett exempel på det är PwC idag istället etablerat sig som en redovisningsbyrå, trots att PwC tidigare var en av Sveriges största revisionsbyråer. Idag diskuteras huruvida en revisionsbyrå får utföra revision, redovisning och rådgivning till samma klient. Tidigare var frågan samma, fast då gällde den huruvida revisorn fick utföra revision, redovisning och rådgivning åt samma klient. (FAR, 2014)

Detta kan skapa problem eftersom revisorn gett redovisningsråd eller förvaltningsråd åt klienten och sedan upprättat en revision åt samma klient. Därmed har revisorn granskat sitt eget arbete. (Dimant, 2004) Ett exempel på en revisionsbyrå där detta problem uppstod var i Arthur Andersen vars revisorer utförde revision och konsultation åt företaget Enron. Revisionsbyrån ansågs vara beroende på grund av att den erhöll höga intäkter för konsulttjänster för att ifrågasätta Enrons redovisning. (Carrington, 2010) Ej oberoende

---

<sup>1</sup> Dubbla yrkesroller är en egen benämning och innebär att en person arbetar samtidigt som auktoriserad revisor och auktoriserad redovisningskonsult.

revisorer anses vara en bakomliggande orsak till att skandaler skett (Affarsvarlden, 2014). Fler exempel på skandaler som har skett är Enron, WorldCom, Tyco, Adelphia och Global Crossing. Dessa skandaler handlade framför allt om felaktig redovisning. (Carrington, 2010)

På grund av att flera skandaler har inträffat har nya regler införts. Detta för att förhindra att revisorer sitter på dubbla poster, det vill säga är både revisor och redovisningskonsult åt samma klient. (Affarsvarlden, 2014) Därför är kombiuppdrag inte tillåtna i större företag sedan 1 januari år 2007 (Prop. 2005/06:97). Kombiuppdrag kan även leda till problem vid till exempel polisförhör. Eftersom revisorer och redovisningskonsulter har olika skyldigheter kring utlämnandet av information till polisen på grund av olika grader av tystnadsplikt. (Engerstedt, 2014) Detta är idag under debatt och har blivit mer framträdande då auktoriserade redovisningskonsulter har blivit en egen yrkesroll.

## **1.2 Problemdiskussion**

Forskning kring tystnadsplikt förekommer till exempel inom yrken som psykolog, sjuksköterska, advokat, mental health professional och revisor. Att tystnadsplikten skiljer sig åt mellan yrken kan skapa konflikter när personer med olika yrken ska arbeta tillsammans. (Rae et al, 2009; Kearney, 2007; Conti, 2011; Arnold et al, 2005; Adams et al, 1995; Duncan et al, 2013). Sjuksköterskor och mental health professionals har tystnadsplikt, men den gäller inte vid barnmisshandel (Kearney, 2007; Conti, 2011). Sjuksköterskor har nämligen en lagstadgad ansvarskyldighet att göra en anmälan vid barnmisshandel eftersom barns hälsa anses vara viktigare än tystnadsplikten (Kearney, 2007). Även mental health professionals är skyldiga att anmäla barnmisshandel. Advokater däremot är inte skyldiga att göra en anmälan eftersom de alltid har tystnadsplikt. (Conti, 2011) Skolpsykologer och advokater till sjuksköterskor inte upprätthåller tystnadsplikten i vissa situationer (Rae et al, 2009; Kearney, 2007). Skolpsykologer upprätthåller till exempel inte tystnadsplikten om en tonårings riskfyllda beteende blir farligare eller är till skada för någon. Innan skolpsykologen väljer att inte upprätthålla tystnadsplikten gör skolpsykologen en bedömning av frekvensen, intensiteten eller varaktigheten i det riskfyllda beteendet som kan vara till skada för tonåringen eller någon annan. (Rae et al, 2009) I vissa fall upprätthåller även advokater till sjuksköterskor inte tystnadsplikten. Det som avgör om de kommer upprätthålla tystnadsplikten eller inte är var någonstans de arbetar eftersom lagar varierar mellan länder. Det kan även bero på deras personliga bedömning kring om en anmälan behöver göras eller

inte. (Kearney, 2007) Revisorer däremot upprätthåller tystnadsplikten i vissa fall. De upprätthåller tystnadsplikten till exempel när de väljer att inte lämna ekonomisk information till klienters långgivare. De väljer att upprätthålla tystnadsplikten i dessa fall eftersom det skulle kunna innebära skada för klienter. Revisorers beslutfattning vid tystnadsplikt är därför problematiskt och utgår från ett bredare perspektiv än endast från regler. (Arnold et al, 2005) Därför kommer de i vissa situationer avvika från standarder och koder. (Adams et al, 1995).

Annan forskning behandlar identiteter (Hekman, 2009; Brott & Myers, 1999; Tajfel & Turner, 1985; Smith & Robinson, 1995; Mael & Ashforth, 1992; Sweeney & McGarry, 2011; Bamber & Iyer, 2002). När en anställd upplever en känsla av samhörighet med yrket kallas det *professionell identitet* (Hekman, 2009; Brott & Myers, 1999; Tajfel & Turner, 1985; Smith & Robinson, 1995). Om en anställd istället upplever en känsla av samhörighet med en grupp, exempelvis ett företag kallas det *organisationell identitet*.<sup>2</sup> Detta medför att den anställde upplever företagets framgångar och misslyckanden som sina egna. (Mael & Ashforth, 1992; Bamber & Iyer, 2002) När revisorerna har en stark professionell identitet är deras mål relaterade till kvalitén på revisionen. Däremot om revisorerna har en stark organisationell identitet är deras mål kommersiella och relaterade till kostnaderna och intäkterna för revisionen. (Sweeney & McGarry, 2011) Mellan professionell och organisationell identitet kan det uppstå konflikter. Det vill säga när revisorer tvingas kompromissa mellan företags krav och professionella regler. Ju mer revisorer måste kompromissa, desto större är konflikten. (Bamber & Iyer, 2002)

Denna studie fokuserar på hur revisorers, redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers professionella och organisationella identiteter påverkar deras agerande vid tystnadsplikt. Det avser vi göra på grund av att dagens forskning om detta är bristfällig. Individer kan ha flera identiteter och det kan medföra dilemman. Det vill säga en individ kan ha professionell och organisationell identitet samtidigt. Mellan professionella och organisationella identiteter kan det uppstå problem eftersom identiteterna har olika målsättningar. En individ med professionell identitet har mål som är relaterade till kvalitén på arbetet och en individ med organisationell identitet har mål som är vinstdrivande. Eftersom individer kan ha flera identiteter samtidigt och varje identitet medför en viss typ av målsättningar finns det möjlighet att dessa identiteter påverkar revisorers,

---

<sup>2</sup> Organisationell identitet = egen översättning av organizational identification konceptet.

redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande exempelvis vid tystnadsplikt. Studien bidrar med kunskap om hur revisorers, redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers professionella och organisationella identiteter avspeglas i deras agerande vid tystnadsplikt. Genom att undersöka deras agerande vid tystnadsplikt bidrar studien även med en jämförelse mellan dessa yrkesroller.

### **1.3 Problemformulering**

– Hur påverkar professionella och organisationella identiteter auktoriserade revisorers, auktoriserade redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt?

### **1.4 Syfte**

Syftet är att förklara hur professionella och organisationella identiteter påverkar auktoriserade revisorers, auktoriserade redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt i Sverige. Deras agerande vid tystnadsplikt kommer att undersökas när de väljer att diskutera med olika personer och även i olika situationer.

## 1.5 Studiens disposition

**Kapitel 2: Metod** Här presenteras valet av en abduktiv forskningsansats samt ett positivistiskt och eklektiskt angreppssätt. Vidare framförs valet av kvalitativ och kvantitativ undersökningsmetod. Därefter förklaras bakgrunden till de valda teorierna professionsteori, social identitetsteori, Handlingsteori och institutionell teori.

**Kapitel 3: Teoretisk referensram** Här presenteras professionsteori, social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori. Vidare beskrivs tystnadsplikt, professionell identitet, organisationell identiteter och deras yrkesroller. Därefter följer en hypotesformulering och kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning av valda hypoteser.

**Kapitel 4: Empirisk metod kvalitativ studie** I kapitlet motiveras valet av semi-strukturerade intervjuer. Sedan beskriver vi urvalet och intervjuguiden. Avslutningsvis förs en diskussion kring metodkritik.

**Kapitel 5: Empirisk analys kvalitativ studie** Detta kapitel kompletterar den teoretiska referensramen med en sammanställning och analys av svaren på de åtta intervjufrågorna.

**Kapitel 6: Empirisk metod kvantitativ studie** Innehållet i kapitlet är en motivering till valet av en surveydesign med webbenkäter och en beskrivning av pilotstudien, urvalet och operationaliseringen. Kapitlet avslutas med en bortfallsanalys och metodkritik.

**Kapitel 7: Empirisk analys kvantitativ studie** Kapitlet innehåller tabeller med beskrivande statistik, Pearson korrelationsmatriser och multipla regressionsanalyser. Sedan diskuteras resultaten och avslutningsvis ges en uppsummering av analysen.

**Kapitel 8: Slutsatser** Detta är det avslutande kapitlet och det inleds med besvarande av problemformuleringen. Vidare redogörs för studiens teoretiska och praktiska implikationer. Avslutningsvis diskuteras förslag till vidare forskning om vad som påverkar auktoriserade revisorer och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt.

## Kapitel 2. Metod

---

*Detta kapitel kommer att inledas med motivering till valet av en abduktiv forskningsansats samt alternativa forskningsansatser. Vidare styrks valet av ett positivistisk och eklektiskt angreppssätt istället för ett alternativt angreppssätt. Det görs genom att ange för och nackdelar med dessa. Därefter motiveras valet av kvalitativ och kvantitativ undersökningsmetod. Kapitlet avslutas med förklaring till valet av professionsteori, social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori.*

---

### 2.1 Forskningsansats

Studien har en *abduktiv* forskningsansats. Abduktiv forskningsansats är en blandning av forskningsansatserna *deduktion* och *induktion*. Vilket innebär att en skiftning mellan teori och empiri är möjlig. (Johansson-Lindfors, 1993) Deduktion innebär att hypoteser formuleras utefter befintliga teorier som sedan testas och jämförs med teori. Induktion innebär motsatsen, det vill säga att forskning utförs och sedan skapas teori utifrån forskningen. (Bryman & Bell, 2005; Jacobsen, 2002) Anledningen till att abduktion har valts är att endast deduktion eller induktion hade begränsat studien. Eftersom det inte finns teorier om hur revisorer, redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller agerar vid tystnadsplikt. Vilket innebär att vi enbart utifrån befintlig teori inte har tillräcklig förståelse om studiens ämne för att argumentera kring varför vi formulerar hypoteserna. Enbart induktion hade också begränsat studien eftersom det existerar relevant teori om revisorers och redovisningskonsulters organisationella och professionella identiteter. Det finns även teori om tystnadsplikt inom andra yrken. Studien har därför en abduktiv forskningsansats för att utnyttja möjligheten att växla mellan teori och empiri för att formulera hypoteser. Vilket behövs eftersom syftet är att förklara hur professionella och organisationella identiteter påverkar auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt.

### 2.2 Angreppssätt

Denna studie har ett *positivistiskt* angreppssätt. Ett positivistiskt angreppssätt har en kunskapsteoretisk utgångspunkt och används på studier av den sociala verkligheten när naturvetenskapliga metoder används. I studien ska hypoteser formuleras och testas för att förklara det eventuella sambandet mellan identiteter och agerande vid tystnadsplikt. Vilket ett



positivistisk angreppssätt ger möjlighet till. Dessutom vill vi samla in fakta utan att lägga in våra egna värderingar. Det vill säga vi vill samla in fakta om professionella identiteter, organisationella identiteter och agerande vid tystnadsplikt på ett objektiva sätt och det kännetecknar ett positivistiskt angreppssätt. (Bryman & Bell, 2005)

Ett *hermeneutiskt* angreppssätt är motsatsen till ett positivistiskt angreppssätt. Ett hermeneutiskt angreppssätt innebär att skapa förståelse om människors handlingar genom att använda samhällsvetenskapliga metoder på studier. Vidare innebär det att insamlingen av data ska utföras subjektivt. (Bryman & Bell, 2005) Vi valde bort detta alternativa angreppssätt eftersom syftet med denna studie är att testa ett eventuellt samband och därför är ett hermeneutiskt angreppssätt inte lämpligt för studien. En annan orsak till varför denna studie inte har ett hermeneutiskt angreppssätt är att insamlingen av data för att förklara eventuella samband ska utföras objektiva och inte subjektivt som hade varit fallet om ett hermeneutiskt angreppssätt antagits.

## **2.3 Undersökningsmetod**

Abduktion användes som forskningsansats och därför var det lämpligt att basera studien på dels en *kvalitativ* och dels en *kvantitativ* undersökning. Merparten av teorin i litteraturen behandlar revisorer. Det är inte lika mycket skrivet om redovisningskonsulter. Därför genomfördes en mindre kvalitativ förundersökning med intervjuer. Denna utfördes med en auktoriserad revisor, en revisorsassistent och två stycken auktoriserade redovisningskonsulter och kompletterade teorin. Vid intervjuerna bad vi respondenterna besvara frågor som var relaterade till deras agerande vid tystnadsplikt och till deras professionella och organisationella identitet. De flesta frågorna handlade om agerande vid tystnadsplikt eftersom teorin om detta är bristfällig. Dessa intervjuer användes sedan som underlag till den kvantitativa undersökningen. Den kvantitativa undersökningen bestod av webbenkäter som delvis baserades på intervjusvaren. Webbenkäten genomfördes för att kunna få möjlighet att testa det eventuella sambandet som studien ämnade undersöka. I webbenkäten fick de besvara påståenden som var relaterade till professionell och organisationell identitet. Vidare fick de även besvara case som vi själva skapat som var relaterade till deras agerande vid tystnadsplikt i olika situationer och vid diskussion med olika individer.

Ett alternativt sätt att genomföra denna studie hade varit att enbart genomföra en kvalitativ undersökning. Då skulle vi genomfört studien med endast intervjuer för att få fram teori om studiens ämne. En nackdel med att enbart utföra en kvalitativ undersökning hade varit att urvalet skulle varit litet, vilket inte hade gett möjligheter till generaliseringar av resultaten. (Bryman & Bell, 2005) Syfte med denna studie var att kunna generalisera hur auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller i Sverige agerar vid tystnadsplikt.

Ett annat alternativt sätt hade varit att enbart genomföra en kvantitativ studie. En nackdel med att bara använda sig av en kvantitativ undersökning hade varit att alla respondenter hade besvarat samma fråga, men det är inte säkert att alla respondenter hade uppfattat frågan på samma sätt. En annan nackdel hade varit att vid kvantitativa studier görs antagandet att alla respondenter besitter samma kunskap, vilket inte alltid stämmer i verkligheten. (Bryman & Bell, 2005)

## **2.4 Forskningsetiska aspekter**

Både i den kvalitativa undersökningen bestående av intervjuer och i den kvantitativa undersökningen bestående av en webbenkät togs hänsyn till forskningsetiska aspekter. En forskningsetisk aspekt som respekterades var att alla deltagarna i studien frivilligt fick ta ställning till om de ville delta eller inte. En annan etisk aspekt togs i beaktande var att i intressebrevet för intervju och även i följebrevet till webbenkäten informerades respondenterna om syftet med studien. Konfidentialitet var också en etisk aspekt som togs hänsyn till. Detta gjordes genom att intervjupersonernas namn aldrig nämns i studien, utan de är refererade till som auktoriserade revisor, revisorsassistent eller auktoriserad redovisningskonsult istället för att nämna deras namn. Vidare gjordes detta även genom att respondenterna som besvarade webbenkäten inte uppgav sina namn. Objektivitet var också en av de etiska aspekterna som respekterades i studien. Under telefonintervjuerna ställdes enbart intervjufrågor och inga synpunkter eller ledtrådar gavs av intervjupersonerna som kunde påverka respondenterna när de besvarade intervjufrågorna. (Saunders et al, 2007)

## **2.5 Teoretiskt ramverk**

I studien användes ett *eklektiskt* tillvägagångssätt, vilket innebär att fler än enbart en teori tillämpas. Vidare innebär det att inte hela teorier måste användas, utan olika delar av teorier

kan tillämpas. Det ger möjlighet att enbart välja lämpliga delar av teorier och tillämpa dessa för analysering av det empiriska materialet. (Collin et al, 2009) Ett eklektiskt tillvägagångssätt är användbart i denna studie eftersom det inte enbart finns en teori som kan förklara hur auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella och organisationella identiteter påverkar deras agerande vid tystnadsplikt. Därför behövs en kombination av flera teorier. I studien har professionsteori, social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori använts.

Professionsteori redogör för vad professioner är. Med hjälp av teorin lyfter studien fram att yrkena auktoriserad revisor och auktoriserade redovisningskonsulter är professioner. Vidare kopplas denna teori till professionell identitet eftersom professionell identitet innebär att individer upplever en känsla av samhörighet med yrket.

Social identitetsteori handlar om att individer skapar sin identitet utefter hur de identifierar sig i olika sociala grupper, som exempelvis yrket eller revisionsbyrån. Auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller kan ha professionella och organisationella identiteter. Dessa identiteter tänkas påverka deras agerande vid tystnadsplikt i olika stor utsträckning beroende på om de känner samhörighet med yrket eller revisionsbyrån.

Handlingsteori förklarar individens agerande utifrån fyra komponenter och en av de komponenterna är situationer. Då situationer är en viktig komponent för individens agerande användes denna teori i studien för att förklara auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt i olika situationer som är en del av studiens syfte.

Institutionell teori beskriver hur institutioner/organisationer styrs av omgivande mekanismer. Teorin är relevant för studiens syfte på grund av att denna teori kan kopplas till organisationell identitet. Eftersom organisationell identitet innebär samhörighet med organisationer och revisionsbyråer är organisationer. Institutionell teori beskriver att individens uppfattningar är snarlika inom samma organisation. Därför finns möjlighet att de auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller som har organisationell identitet kanske kommer agera på samma sätt i situationer med tystnadsplikt eftersom de har samma uppfattningar.

## Kapitel 3. Teoretisk referensram

---

*Detta kapitel kommer att inledas med en beskrivning av professionsteori, social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori. Vidare beskrivs auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt, professionell identitet, organisationell identitet och multipla identiteter. Sedan förklaras yrkesrollerna auktoriserad revisor, auktoriserad redovisningskonsult och dubbla yrkesroller. Därefter följer en hypotesformulering med relaterade modeller. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av valda hypoteser som kommer vara grund för den kvantitativa delen av studien.*

---

### 3.1 Teoretiska synsätt

Det finns flera teorier som handlar om individer och organisationer. Dessa beskriver individers olika beteenden, hur organisationer fungerar och individers agerande. I studien kommer professionsteori, social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori att användas.

#### 3.1.1 Professionsteori

Inom professionsteori behandlas begreppet profession. En allmänt utvecklade definition av begreppet profession är:

1. Användning av färdigheter som är baserade på teoretisk kunskap.
2. Träning och utbildning i färdigheterna.
3. Kompetens hos de professionella garanteras genom examina.
4. Yrkesintegritet försäkras genom en handlingsetik.
5. Professioner utför tjänster som är till för allmänhetens bästa.
6. Medlemmarna organiseras via en yrkessammanslutning.

(Millerson i Brante, 2009)

Professioner är yrken som grundar inkomst och status på användandet av vetenskaplig kunskap. Exempel på yrkesgrupper som anses vara professioner är ekonomer, advokater och psykologer. (Brante, 1988; Brante & Lindh, 2009)

#### 3.1.2 Social identitetsteori

Social identitetsteori grundas på ett socialpsykologiskt perspektiv och genom teorin kan förståelse skapas om människans agerande inom olika grupper (Ashforth & Mael, 1989) Social identitetsteori handlar om att individer skapar sin identitet utefter hur de identifierar sig

i olika sociala grupper, som exempelvis utefter professionella eller organisationella medlemskap (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashforth, 1992; Tajfel & Turner, 1985). Revisorer identifierar sig inte enbart utefter dessa två grupper, utan revisorer kan även identifiera sig med klienten. (Warren & Alzola, 2009) Anledningen till att individer identifierar sig socialt är för att besvara frågan vem de är och för att öka självkänslan (Mael & Ashforth, 1992). Det gör individer genom att jämföra sin grupp med övriga grupper (Turner et al, 1979). Teorin handlar även om att en anställd kan ändra beteende när den anställde börjar tänka annorlunda angående organisationen där de arbetar (Dutton et al, 1994).

Teorin förklarar även att individer i vissa sociala situationer uppfattar sig själva som självständiga oberoende individer, medans i andra situationer uppfattar de sig som en del av en grupp. Social identitetsteori kan också anses vara en process där individer identifierar sig med olika sociala grupper. Därför kommer individer använda gruppernas normer som riktlinjer i sina beteenden. Individer har också olika identiteter samtidigt, vilket innebär att individer känner samhörighet med flera sociala grupper. Dessa identiteter påverkas av situationen som individer befinner sig i. Det vill säga situationen är det som avgör vilken identitet individer kommer att ha vid det tillfället och den identiteten kommer att påverka individens beteende. (Ellemers et al, 2004)

### **3.1.3 Handlingsteori**

Denna teori beskriver förhållandet mellan individer och samhället, bland annat skillnaden mellan subjekt och objekt. Syftet med teorin är att förklara hur individer påverkar samhället och även hur samhället påverkar individen. Denna teori är utsatt för förändringar eftersom samhället ständigt förändras. (Nygaard, 1996) Teorin grundas på att varje handling som individer utför innehåller fyra komponenter. Först och främst krävs en *aktör* som ska utföra handlingen. Den andra komponenten är att ett framtida *mål* måste finnas och detta mål ska vägleda handlingen. Den viktigaste komponenten är den tredje komponenten som är en *situation* och den delas upp i två elementet. Med det första elementet avses att aktörer inte har kontroll över sina situationer och därför kan de inte ändra den slutliga handlingen. Det andra elementet innebär att aktörer istället har kontroll över situationer och därför kan de ändra sin slutliga handling. Den sista komponenten är *normativt* inriktad. Det vill säga den innefattar hur aktören normativt ska utföra handlingen och denna ett hjälpmedel för aktören i en situation. Eftersom handlingar styrs av normer så kan aktören göra misstag eller förluster när aktören väljer de "rätta" valen. Innan aktören genomför en handling analyserar aktören hur

valet ska göras. Denna analysering är subjektiv, men analyseringen påverkas också av omvärlden som är objektiv. (Talcott, 1968)

### **3.1.4 Institutionell teori**

Inom institutionell teori är begreppet institution vanligt förekommande. Med institution avses allt som individer tar för givet, som exempelvis vanor, rutiner och uppfattningar. Dessa vanor, rutiner och uppfattningar är ungefär samma för individer. Institutionell teori används för att förklara förändringar och stabilitet i samhället, hur institutioner styrs av omgivande mekanismer och hur reformer sprids mellan organisationer. Dessa reformer sprids när företag är osäkra på sina handlingar, vilket leder till att de försöker härma andra framgångsrika företag. Detta kallas isomorfism. (Jansson et al, 2013)

Det finns tre olika typer av isomorfism. De tre typerna är tvingande, imiterande och normativ isomorfism. Tvingande isomorfism uppstår när staten, kreditgivare eller organisationer ställer krav på att företag anpassar sig efter formella och informella krav genom lagstiftning. Imiterande isomorfism uppstår vid osäkerhet. Det vill säga isomorfism uppstår när företag har tvetydliga mål, eller när företag är osäkra på handlingar. Detta kan leda till att företag väljer att härma andra framgångsrika företag istället för att hitta egna lösningar på problem. (Eriksson-Zetterqvist et al, 2006) Normativ isomorfism uppstår vid professionalisering och innebär att professioner gemensamt strävar efter att definiera ramar och metoder för arbetsuppgifter (Bakka et al, 2006). Det vill säga anställda inom professioner med professionell utbildning likriktar organisationer genom att utveckla nätverk. Genom nätverken kan anställda med en professionell utbildning behålla kunskapen, men även sprida nya idéer och uppfattningar. (Eriksson -Zetterqvist et al, 2006) Normativ isomorfism handlar även om att organisationer kommer att anpassa sig efter till exempel redovisningsnormer (Deegan & Unerman, 2011; DiMaggio & Powell, 1983).

## **3.2 Tystnadsplikt**

Tystnadsplikten för revisorer och redovisningskonsulter innebär att de inte får föra vidare information till utomstående (ISA, 260; Srfkonsult, 2014). För revisorer innebär tystnadsplikten dess utom att de inte får använda uppgifter till sin fördel, samt att de inte får använda uppgifter som kan skada eller gynna någon annan. (SFS 2001:883) Tystnadsplikten för redovisningskonsulter gäller även efter uppdraget är slutfört, men det gäller inte för revisorer (Srfkonsult, 2014).

### **3.2.1 Auktoriserad revisor**

Under vissa omständigheter skapar tystnadsplikten dock problem för auktoriserade revisorer eftersom deras etiska och legala plikter kring tystnadsplikten motsätter varandra. Det vill säga revisorer ställs inför dilemman huruvida de ska upprätthålla tystnadsplikten eller inte. (ISA, 260) Revisorer upprätthåller tystnadsplikten till exempel när de väljer att inte lämna ekonomisk information till klienters långgivare. Det väljer att upprätthålla tystnadsplikten i dessa fall, eftersom det skulle kunna innebära skada för klienter. Ibland utgår dock revisorer inte enbart från regler vid beslutsfattning. (Arnold et al, 2005) Eftersom det i vissa fall finns möjlighet att revisorn vill delge en tredje part klientens ekonomiska information (ISA, 260). Revisorer kommer därför i vissa situationer avvika från standarder och koder (Adams et al, 1995). Det är dock inte alltid lämpligt att revisorn delger information till en tredje part, eftersom informationen ingår i revisorns tystnadsplikt (ISA, 260). Därför krävs ett medgivande från klienten innan en tredje part involveras och tystnadsplikten inte upprätthålls (ISA, 260).

### **3.2.2 Auktoriserad redovisningskonsult**

Redovisningskonsulters tystnadsplikt regleras inte i lagen, utan den regleras i branschens yrkesetiska regler (Srfkonsult, 2014). De är inte skyldiga att lämna ut information och därför har de inte upplysningsplikt (Engerstedt, 2014). På grund av tystnadsplikten krävs ett medgivande från klienten innan en tredje part involveras och tystnadsplikten därmed inte upprätthålls (Srfkonsult, 2014).

## **3.3 Identiteter**

Identitet innebär likhet eller enhet (Gripsrud, 2002). Social identitetsteori består av två identiteter. Den första identiteten är personlig identitet och den andra är social identitet. (Ashforth & Mael, 1989) Den personliga identiteten är en slags självuppfattning om vilka vi är och vilka vi vill och inte vill vara. En individ skapar sin självuppfattning genom att jämföra sina uppfattningar om likheter och skillnader med sig själv och andra individer. (Brewer & Hewstone, 2004; Gripsrud, 2002; Thompson, 2008) Den sociala identiteten är relaterad till hur andra uppfattar individen och den sociala identiteten blir en del av individens personliga identitet. Den sociala identiteten är även relaterad till gemenskap, exempelvis samma kön, ålder, intressen eller utbildning. (Gripsrud, 2002)

### **3.3.1 Professionell identitet**

Professionell identitet är ett exempel på en social identitet som är resultatet av en utvecklingsprocess. Utvecklingsprocessen gör att en individ kan förstå sambandet mellan sitt yrke och sin egen självuppfattning. Det leder till att individen sedan kan känna en anknytning till sin yrkesroll och till andra individer inom och utanför det valda området. (Brott & Myers, 1999; Smith & Robinson, 1995)

När personer har en stark professionell identitet är deras mål relaterade till kvalitén på arbetet (Sweeney & McGarry, 2011). Individer strävar alltså inte efter att maximera vinsten, utan de bryr sig mer om intressenterna och därför är de mest intresserade av att ge kvalitét till intressenterna (Freidson, 2001). När revisorerna har professionell identitet innebär det även att de agerar oberoende (Freidson, 2001) och även att de följer etiska regler (Brante, 2005).

Professionell identitet innebär att individer känner samhörighet med professioner (Bamber & Iyer, 2002) Yrkena revisor och redovisningskonsult anses enligt professionsteori vara professioner eftersom professioner är yrken som grundar inkomst och status på användandet av vetenskaplig kunskap. (Brante 1988; Brante & Lindh, 2009)

Individer kommer enligt social identitetsteori att identifiera sig utifrån olika sociala grupper och ett exempel på en social grupp är yrken (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashforth, 1992; Tajfel & Turner, 1985). Utifrån denna teori kommer individer att uppfatta yrkens framgångar och misslyckanden som sina egna. Därför kan revisorer och redovisningskonsulter som uppfattar sitt yrkes framgångar och misslyckanden som sina egna antas ha en stark professionell identitet. (Ashforth & Mael, 1989)

### **3.3.2 Organisationell identitet**

När individers identitet är relaterad till organisationen och individer upplever en känsla av samhörighet med organisationen kan det kallas organisationell identitet (Mael & Ashforth, 1992). När en individs självuppfattning består av samma egenskaper som de egenskaper som individen anser att organisationen besitter så har individen en organisationell identitet (Dutton et al, 1994). Organisationell identitet innebär även att individen fattar beslut utifrån vad som är bäst för organisationen (Ouchi & Price, 1978). Individer som har organisationell identitet kommer att uppleva organisationens framgångar och misslyckanden som sina egna (Mael & Ashforth, 1992). Hur stark den organisationella identiteten är beror på i hur hög utsträckning som individen definierar sina egna egenskaper med organisationens egenskaper. (Dutton et al,



1994) Hur stark den organisationella identiteten är beror även på hur hängivna revisorerna och redovisningskonsulterna är till företaget där de är anställda. Det vill säga hur mycket de vill prestera och stanna kvar i revisionsbyrån (Bamber & Iyer, 2002) Om revisorer har en stark organisationell identitet är deras mål kommersiella och relaterade till kostnaderna och intäkterna för det utförda arbetet. (Sweeney & McGarry, 2011)

Organisationell identitet innebär att individer känner samhörighet med institutioner (Bamber & Iyer, 2002) Med institution avses enligt institutionell teori allt som individer i organisationer tar för givet. Individer tar till exempel vanor, rutiner och uppfattningar för givet. Om ett institutionellt perspektiv antagits så kommer individers uppfattningar och mål att vara ungefär samma om de har en organisationell identitet. (Jansson et al, 2013)

Organisationer är sociala grupper (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashforth, 1992; Tajfel & Turner, 1985). Utifrån social identitetsteori kommer individer att uppfatta organisationens framgångar och misslyckanden som sina egna. Det vill säga revisorer kommer att uppfatta framgångarna och misslyckanden i revisionsbyrån där de arbetar som sina egna om de har en stark organisationell identitet. (Ashforth & Mael, 1989).

### **3.3.3 Multipla identiteter**

Individer kan även ha multipla identiteter, vilket innebär att individer kan ha flera olika roller samtidigt (Settles, 2004; Pratt & Foreman, 2000). Exempel på identiteter som en individ kan ha samtidigt är mor, fru, vän och arbetstagare (Settles, 2004). Ett annat exempel på multipla identiteter som en individ kan ha samtidigt är professionell identitet och organisationell identitet. Vilket innebär att individen känner samhörighet med både yrket och revisionsbyrån. (Hekman et al, 2009; Bamber & Iyer, 2002) Att en individ har flera identiteter samtidigt kan medföra både fördelar och nackdelar. En fördel med multipla identiteter är att det skapar möjligheter för individen. En möjlighet som skapas är möjlighet till social interaktion och en annan är möjlighet till ökning av kunskap och kompetens. En nackdel med att en individ har multipla identiteter är att det kan uppstå störningar i identiteterna. Störningar uppstår till exempel när det finns påtryckningar från identiteter som negativt kan påverka prestationerna som krävs av andra identiteter (Settles, 2004). Ett annat problem med multipla identiteter är att en konflikt kan uppstå exempelvis mellan professionell identitet och organisationell identitet eftersom de inriktar sig på olika mål (Sweeney & McGarry, 2011)

### **3.4 Yrkesroller**

Yrkena revisor och redovisningskonsult anses enligt professionsteori vara professioner eftersom professioner. (Brante 1988; Brante & Lindh, 2009) För att yrken ska anses vara professioner måste de uppfylla ett antal kriterier. Individer som ingår i professioner har en viss typ av utbildning (Millerson i Brante & Lindh, 2009) För att revisorer och redovisningskonsulter ska få titeln auktoriserad behöver de först genomgå en teoretisk utbildning och därefter arbeta och få praktisk erfarenhet. Dessutom ska revisorer följa revisionslagstiftningen och normgivningen och redovisningskonsulter ska följa branschens etniska standarder vid utförandet av tjänsterna (FAR, 2014) vilket kännetecknar definitionen av en profession. Det vill säga de har professionell kompetens och använder sina färdigheter vid utförandet av tjänster. Dessa tjänster ska vara ämnade för allmänhetens bästa och det ska ske genom att individen följer etiska regler. (Millerson i Brante & Lindh, 2009) Det vill säga intressenterna ska kunna ta del av företags finansiella information. (Öhman et al, 2006; Ijiri, 1983)

#### **3.4.1 Auktoriserad revisor**

Auktoriserade revisorer ägnar sig åt kontrollerande tjänster. Kontrollerande tjänster innebär revision, granskning med särskilt syfte och särskild granskning. Revisorer följer revisionslagstiftning och normgivning. (Srfkonsult, 2014)

Revisorers arbete är varierande. De arbetar med klienter inom olika branscher och med både börsnoterade och icke börsnoterade företag. Även arbete i form av förtroendeuppdrag i ideella föreningar ingår i revisorers arbetsuppgifter. Dessutom arbetar de också med dotterbolag i internationella koncerner. (FAR, 2014) Det vill säga revisorer arbetar med flera uppgifter samtidigt. Oftast skiljer sig detta från företag till företag vilket ger en stor bredd på revisorers arbetsuppgifter. (FAR, 2014) Revisorers arbetsuppgifter innebär att de utför revision och gör en granskning av företagets redovisning och i Sverige även styrelsens och vd:ns förvaltning av företaget (Carrington, 2010). Det finns olika typer av granskning. Det finns granskning med särskilt syfte, som till exempel kan avse att revisorn granskar ett särskilt område eller en specifik balanspost. Det finns även en granskning som kallas särskild granskning. Vilket innebär att revisorn efter en överenskommelse med klienten granskar det som klienten vill att revisorn ska granska. (FAR, 2014)

Revisorers arbete behövs, för det är länken mellan klienter och klienters intressenter. Klienters intressenter, som till exempel investerare är intresserade av revisorers arbete eftersom de läser de rapporter som revisorer bestyrkt. När revisorer bestyrker rapporter ger de klienters intressenter en kvalitetsstämpel på rapporternas innehåll. (FAR, 2014) Revisorer behövs även för att minska informationsasymmetrin som kan uppstå mellan ägarna och företagets ledning genom övervakning (Öhman, 2004).

### **3.4.2 Auktoriserad redovisningskonsult**

De auktoriserade redovisningskonsulterna ska följa svenska standarder för redovisningstjänster som kallas Reko och deras arbetsuppgift är att erbjuda klienter redovisningstjänster (Far, 2014; Reko, 2014). Med redovisningstjänster avses konsultation och rådgivning. Konsultation och rådgivning innefattar exempelvis bokföringar, skattedeklarationer, kalkyler, faktureringar, analyser, bokslut och årsredovisningar. Andra tjänster som konsultation och rådgivning innefattar är betalningar, löner, budgetar, deklarerationer och bokslutsrapporter. Det vill säga redovisningskonsulter hjälper klienter löpande med detta, vilket innebär att de är väl insatta i klienters verksamhet. Därför kan de även hjälpa klienter vid viktiga beslut kring exempelvis företagets utveckling. (Srfkonsult, 2014)

### **3.4.3 Dubbla yrkesroller**

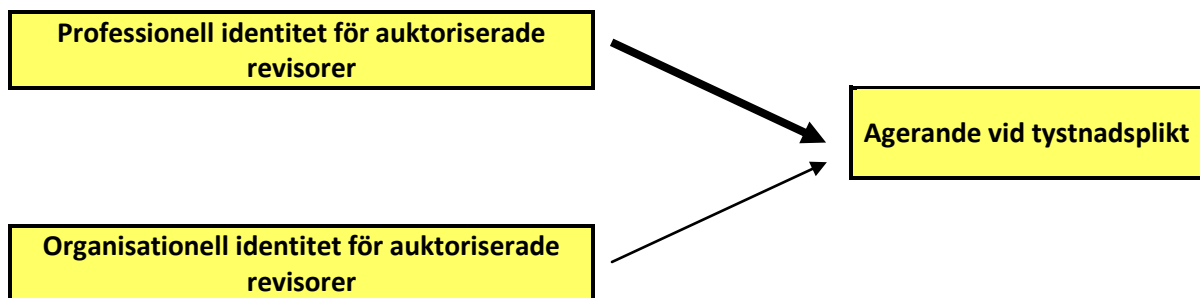
Tidigare erbjöd revisionsbyråer inte redovisningskonsulttjänster. Utan revision var den enda tjänsten som revisionsbyråer erbjöd sina klienter. Idag erbjuder revisionsbyråer även andra tjänster. (FAR, 2014) Flera tjänster som revisionsbyråer erbjuder är NAS. Exempel på NAS är skatterådgivning och andra konsulttjänster. (Barzegar & Salehi, 2008) De stora revisionsbyråerna utmärks idag av att de består av både konsultverksamhet och revisionsverksamhet (PwC, 2014; Deloitte, 2014; EY, 2014; KPMG, 2014).

Idag finns det flera karriärmöjligheter för revisorer. Revisorer kan idag även bli auktoriserade redovisningskonsulter. Det innebär att revisorn kommer ha titeln som auktoriserad revisor och samtidigt ha titeln som auktoriserad redovisningskonsult. (FAR, 2014) Vissa revisorer ägnar sig alltså åt både revision och konsultation. En förklaring till det är att konsultation genererar mer inkomster. (Carrington, 2010; Dimant, 2004)

## 3.5 Hypotesformulering

Efter denna teorigenomgång av teoretiska synsätt, tystnadsplikt, professionell identitet, organisationell identitet, auktoriserad revisor, auktoriserad redovisningskonsult och dubbla yrkesroller kommer vi nu i följande avsnitt att skapa hypoteser relaterade till teorigenomgången.

### 3.5.1 Hypotes 1



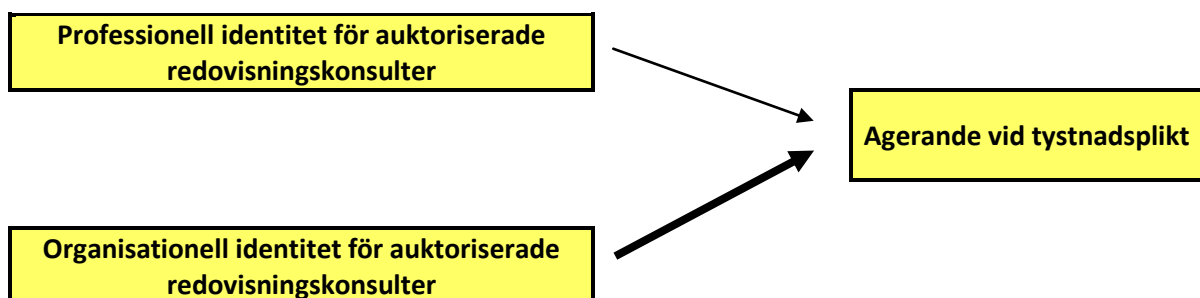
**Modell 3.1** Auktoriserade revisorers professionella och organisationella identiteters påverkan på agerande vid tystnadsplikt.

Konflikter mellan professionella och organisationella identiteter kan uppstå på grund av svårigheten för en individ att vara vinstdrivande, som organisationell identitet innebär, samtidigt som individen ska leverera god kvalitet på arbetet som individen utför, som innefattas i professionell identitet. Det kan antas att revisorer har en starkare professionell identitet än organisationell identitet. Eftersom en revisor borde uppfatta denna konflikt som större än vad en redovisningskonsult gör, på grund av att revisorsyrket har funnits längre än yrket redovisningskonsult. Därför har yrket revisor längre varit utsatt för konflikten än vad yrket redovisningskonsult har. En annan motivering till varför det kan antas att revisorer har en starkare professionell identitet än organisationell identitet är för att revisorers traditionella yrkesroll är att vara marknadens väktare. Vilket innebär att revisorer ska agera utifrån allmänhetens bästa istället för organisationens bästa. Ytterligare en motivering till varför revisorer kan antas ha en starkare professionell identitet än organisationell identitet är för att revisorsyrket innefattas av strikta lagar och regler vid utförandet av arbetet. Det beror på att de ska skapa kvalitet och samtidigt leva upp till de krav och önskemål som klienterna ställer på revisionen och på det sättet skapa intäkter till revisionsbyrån. Exempelvis har revisorer till

skillnad från redovisningskonsulter en lagstadgad upplysningsplikt. Att det finns en upplysningsplikt för revisionsyrket kan anses leda till att revisorer känner en starkare samhörighet med sitt yrke än med revisionsbyrån där de arbetar. Exempelvis borde revisorer på grund av att de har en lagstadgad upplysningsplikt uppfatta tystnadsplikten som mindre viktig eftersom de på grund av upplysningsplikten i vissa fall inte upprätthåller tystnadsplikten. På grund av dessa motiveringar borde revisorer alltså ha en starkare professionell identitet och därför i större utsträckning påverka revisorers agerande vid tystnadsplikten än organisationell identitet. Efter denna diskussion har vi kommit fram till hypotes 1.

Hypotes 1: Professionell identitet påverkar revisors agerande vid tystnadsplikten i större utsträckning än organisationell identitet.

### 3.5.2 Hypotes 2



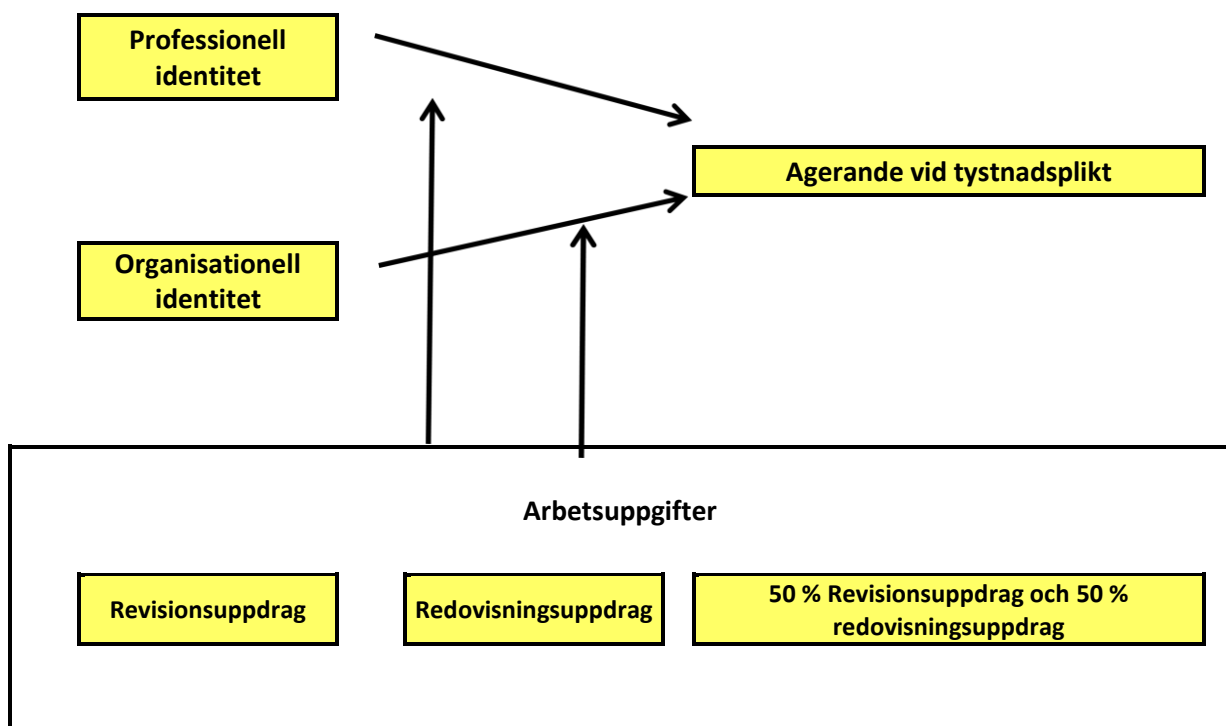
**Modell 3.2** *Auktoriserade redovisningskonsulters professionella och organisationella identiteters påverkan på agerande vid tystnadsplikt.*

Konflikter mellan professionella och organisationella identiteter kan uppstå på grund av svårigheten för en individ att vara vinstdrivande, som organisationell identitet innebär, samtidigt som individen ska leverera god kvalitet, som innefattas i professionell identitet. Det kan antas att redovisningskonsulter uppfattar konflikten som mindre på grund av att yrket auktoriserad redovisningskonsult bara varit ett yrke i några års tid och därför har de en starkare organisationell identitet än professionell identitet. En annan motivering till att auktoriserade redovisningskonsulter har en starkare organisationell identitet än professionell

identitet är för att det inte finns några lagar som redovisningskonsulter ska följa. Istället ska redovisningskonsulter följa branschens yrkesetiska regler och revisionsbyråernas interna policys där de arbetar. Vilket eventuellt skulle kunna innebära att redovisningskonsulter inte känner lika mycket samhörighet med sitt yrke som med revisionsbyrån där de arbetar. Vilket skulle innebära att redovisningskonsulter fokuserar på klienters krav och önskemål för att skapa intäkter till revisionsbyrån. På grund av dessa anledningar borde organisationell identitet i större utsträckning påverka auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikten än professionell identitet. Därför har vi formulerat hypotes 2.

Hypotes 2: Organisationell identitet påverkar redovisningskonsults agerande vid tystnadsplikten i större utsträckning än professionell identitet.

### 3.5.3 Hypotes 3



**Modell 3.3** Professionella och organisationella identiteters påverkan på personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt.

Eftersom en person kan ha dubbla titlar innebär det att en person kan ha dubbla yrkesroller. Det vill säga en person kan arbeta som auktoriserad revisor och som auktoriserad redovisningskonsult. Dessa två yrkesroller innehåller olika arbetsuppgifter som tidigare har

nämnts och därför kan arbetsuppgifter antas påverka en person med dubbla yrkesrollers identitet. Om en person med dubbla yrkesroller arbetar mest med revisionsuppdrag antas att professionell identitet i större utsträckning kommer påverka person med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt än organisationell identitet. Eftersom när en person arbetar mest med revisionsuppdrag så borde en person känna samhörighet med revisionsyrket. Om en person istället arbetar mest med konsultuppdrag kan det antas att organisationell identitet i större utsträckning kommer påverka personens agerande vid tystnadsplikt än professionell identitet. Detta eftersom när en person har flest uppdrag som redovisningskonsult så kommer personen att känna mer samhörighet med revisionsbyrån. Har personen lika mycket revisionsuppdrag som redovisningskonsultsuppdrag, så borde det vara så att personens professionella och organisationella identiteter kommer att påverka personens agerande vid tystnadsplikt lika mycket. För personen kommer troligtvis känna lika stark samhörighet till yrket och revisionsbyrån. Efter denna diskussion har vi formulerat hypotes 3.

Hypotes 3: Professionell identitet och organisationell identitet för personer med dubbla yrkesroller påverkar agerande vid tystnadsplikten i olika utsträckning beroende på arbetsuppgifter.

### **3.6 Sammanfattning av hypoteser**

Hypotes 1: Professionell identitet påverkar revisors agerande vid tystnadsplikten i större utsträckning än organisationell identitet.

Hypotes 2: Organisationell identitet påverkar redovisningskonsults agerande vid tystnadsplikten i större utsträckning än professionell identitet.

Hypotes 3: Professionell identitet och organisationell identitet för personer med dubbla yrkesroller påverkar agerande vid tystnadsplikten i olika utsträckning beroende på arbetsuppgifter.

## Kapitel 4. Empirisk metod kvalitativ studie

---

*Detta kapitel kommer att inledas med motiveringen till valet av en förundersökning med semi-strukturerade intervjuer. Vidare presenteras urvalet och intervjuguiden. Kapitlet avslutas med en metodkritik utifrån termerna trovärdighet och äkthet.*

---

### 4.1 Tillvägagångssätt

Vi genomförde en kvalitativ förundersökning i form av intervjuer via telefon. En anledning till varför vi valde telefonintervjuer framför alternativet personliga intervjuer, var för att telefonintervjuer tog mindre tid att genomföra, vilket gynnade oss eftersom studiens tidsintervall var begränsat. En annan anledning var att vi inte behövde betala för resor. Ytterligare en anledning till varför vi valde telefonintervjuer framför personliga intervjuer var för att vi undvek att påverka respondenternas sätt att besvara intervjufrågorna. Vid personliga intervjuer hade det varit större risk att vi påverkat respondenternas svar. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2011).

Telefonintervjuerna var semi-strukturerade vilket gav oss möjligheterna att ställa öppna frågor, följdfrågor under tiden som intervjun pågick, samt att variera ordningsföljden mellan intervjufrågorna. (Bryman & Bell, 2005) Vilket krävdes eftersom studien undersökte auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters agerande i vissa situationer och vid diskussioner med olika personer. Genom öppna frågor gavs respondenterna möjlighet att fritt beskriva egna upplevda situationer och genom följdfrågor kunde vi exempelvis be respondenterna att utveckla svaret eller ge fler exempel.

Intressebrevet som vi skickade ut för att få tag i respondenter finns i (Appendix 1 s. 99). I intressebrevet förklarade vi varför vi mailade respektive individ för att kunna väcka individens intresse och därefter beskrev vi studiens syfte för att individen skulle få uppfattning om studiens ämne. I intressemailet nämnde vi även att vi skulle behandla respondenternas svar konfidentiellt. Det gjorde vi för att respondenterna skulle känna sig trygga och vilja delta, vilket i sin tur skulle kunna öka svarsfrekvensen. För att erhålla fler svar från respondenterna skickades ett påminnelsebrev ut efter fyra dagar efter det första utskicket. Ytterligare ett påminnelsebrev skickades ut veckan efter det första påminnelsebrevet för att få flera svar.



## 4.2 Urval

Förundersökningens urval var ett bekvämlighetsurval för både auktoriserade revisorer och auktoriserade redovisningskonsulter. Anledningen till att vi valde denna typ av urval är att tiden för att genomföra förundersökningen var begränsad. Vi ville genomföra förundersökningen på kort tid eftersom förundersökningen var en grund till enkätundersökningen. Detta innebar att vi mailade intressebrevet till tjugo stycken auktoriserade revisorer och tio stycken auktoriserade redovisningskonsulter för att erbjuda dem att medverka i vår undersökning. Dessa personer arbetade i olika städer och revisionsbyråer i Sverige. Storleken på revisionsbyråerna varierade. Vi valde dessa auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter för att de vid tillfället fanns tillgängliga (Jacobsen, 2002). Vi fann dessa personer via FAR:s hemsida. Vi genomförde telefonintervjuer med en auktoriserad revisor, en revisorsassistent och två stycken auktoriserade redovisningskonsulter. Den auktoriserade revisorn och revisorsassistenten fick vi intervjuer med via vårt kontaktnätverk och de två auktoriserade redovisningskonsulterna tackade ja till intervju via den inbjudan som vi skickade ut med intressebrevet. I intervjuerna angav den auktoriserade revisorn och revisorsassistenten liknande uppfattningar om tystnadsplikten och även de två redovisningskonsulterna hade liknande uppfattningar om tystnadsplikten och därför ansåg vi att vi inte behövde kontakta fler revisorer och redovisningskonsulter för att genomföra fler intervjuer.

## 4.3 Intervjuguide

Intervjuguiden bestod av åtta stycken frågor. Majoriteten av intervjufrågorna var relaterade till auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt eftersom det finns bristfällig teori kring detta. Vid intervjuerna med de auktoriserade redovisningskonsulterna ställde vi sju av frågorna och vid intervjuerna med den auktoriserade revisorn och revisorsassistenten ställde vi alla åtta frågorna. Avsikten med detta var att en av frågorna var relaterad till revisorers upplysningsplikt. Därför var den frågan inte aktuell för de auktoriserade redovisningskonsulterna att besvara eftersom de inte har upplysningsplikt.

### 1. Hur skulle du beskriva din yrkesroll inför en grupp studenter?

Denna fråga bad vi respondenterna besvara för att vi eventuellt skulle kunna identifiera om de hade professionell identitet, organisationell identitet eller multipla identiteter. Vi ville också att de skulle beskriva sin yrkesroll för att vi skulle få en redogörelse på vad som skiljer

auktoriserade revisorers arbete från auktoriserade redovisningskonsulters arbete. Genom frågan ville vi även ta reda på om det fanns egenskaper som var bättre lämpade för yrket auktoriserad revisor och andra egenskaper som var bättre lämpade för yrket auktoriserad redovisningskonsult. Vi valde att inte ha med ordet identitet i frågan för att undvika att missförstånd skulle uppkomma. Syftet med frågan var dessutom att komplettera den teoretiska referensramen med redovisningskonsulters yrkesroll eftersom teorin om detta är bristfällig.

## **2. Har ni på er revisionsbyrå interna policys eller riktlinjer som reglerar tystnadsplikten?**

Eftersom vår studie undersökte auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt ville vi ta reda på om olika revisionsbyråer har olika policys och riktlinjer som reglerar tystnadsplikt. Tanken var även att vi skulle få reda på om interna policys och riktlinjerna skilde sig åt beroende på om respondenten arbetade som auktoriserad revisor eller som auktoriserad redovisningskonsult. Vi ville undersöka om det fanns något mer än lagar och standarder som reglerar tystnadsplikten för att kunna komplettera den teoretiska referensramen.

## **3. Vad innebär tystnadsplikt för dig?**

Frågan var relaterad till intervjupersonernas uppfattningar. Vi ville få en förståelse för hur auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter uppfattar tystnadsplikten för att kunna komplettera teorin kring tystnadsplikt. Därför ställde vi en öppen fråga till intervjupersonerna. Genom en öppen fråga kunde respondenterna prata fritt och de kunde beskriva sin uppfattning om tystnadsplikt utifrån egna erfarenheter.

## **4. Har du varit i en situation när du tvekat i din bedömning om tystnadsplikt? Beskriv.**

Med denna fråga ville vi ta reda på om det fanns situationer där de auktoriserade revisorerna och redovisningskonsulterna upplevt att de tvekat i sin bedömning. Vi gav dem inga exempel utan lät dem själva beskriva olika situationer för att vi skulle kunna fånga deras tankar kring detta.

**5. Har du någon gång varit i en situation där du varit tvungen att göra en avvägning mellan tystnadsplikt och upplysningsplikt? Beskriv.**

Frågan ställdes bara till auktoriserade revisorer på grund av att auktoriserade redovisningskonsulter inte har upplysningsplikt. Vi bad revisorerna beskriva en sådan situation, för vi antog att det skulle vara svårt för revisorer att ta ställning i en sådan situation. Vi ville veta hur vanligt förekommande en sådan situation är i praktiken och hur en sådan situation i så fall skulle kunna se ut.

**6. Vad tror du det beror på att du har din uppfattning om tystnadsplikten?**

De auktoriserade revisorerna och redovisningskonsulterna fick besvara denna fråga för att vi ville ta reda på vad deras uppfattningar om tystnadsplikt grundas på. Vi trodde att vi skulle få en mängd olika svar eftersom individer har olika uppfattningar beroende på vilken identitet de har. Med hjälp av deras svar ville vi komplettera studiens kapitel tre kring varför revisorer och redovisningskonsulter har de uppfattningar om tystnadsplikt som de har.

**7. Var går gränsen för din tystnadsplikt, vad får du berätta för dina kollegor om dina klienter?**

Syftet med denna fråga var att få de auktoriserade revisorerna och redovisningskonsulterna att med egna ord och exempel beskriva var gränsen går för deras tystnadsplikt. Vi ville även ta reda på om deras tystnadsplikt skiljer sig åt på grund av att det är två olika yrken. Detta för att utöka teorikapitlet med empiri om tystnadsplikten utifrån revisorernas och redovisningskonsulternas perspektiv.

**8. Hur går du tillväga när du behöver råd i svåra situationer med tystnadsplikt?**

Tanken med frågan var att vi skulle få svar på hur auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter hanterar svåra situationer med tystnadsplikt. Vi vill ta reda på vem de i första hand vänder sig till om de behöver rådgivning. Ordet vem valde vi att inte använda i frågan eftersom vi inte var säkra på hur mycket respondenterna upprätthåller tystnadsplikten, det vill säga huruvida de väljer eller inte väljer att prata med någon annan vid svåra situationer. Om ordet vem hade funnits med i frågan hade risken funnits att respondenterna svarat att de aldrig diskuterar med någon person eftersom det kan upplevas som en känslig fråga.

## 4.4 Metodkritik

Eftersom förundersökningen var kvalitativ användes måtten trovärdighet och äkthet vid diskussion av kvalitén i undersökningen för att kritisera metoden (Bryman & Bell, 2005).

För att den kvalitativa undersökningen skulle anses trovärdig var det viktigt att forskaren inte påverkade studiens resultat genom att tolka resultatet utifrån personliga åsikter. Trovärdigheten i den kvalitativa studien ökade om studien innehöll en detaljerad redogörelse av samtliga val i hela undersökningen (Bryman & Bell, 2005) Studiens trovärdighet ansågs hög eftersom den innehöll en intervjuguide med en detaljerad redogörelse av samtliga intervjufrågor. Studien hade även en detaljerad sammanställning av alla intervjupersonernas svar utan personliga värderingar för att studien skulle uppnå hög trovärdighet. För att studien inte skulle påverkas av personliga värderingar antecknades samtliga svar ner under intervjugång och sammanställdes direkt efter intervjun.

Undersökningen ansågs ha hög äkthet om undersökningen gav en rättvis bild av intervjupersonernas åsikter och uppfattningar (Bryman & Bell, 2005). För att studien skulle uppnå hög äkthet användes semi-strukturerade intervjuer där möjlighet fanns att ställa öppna intervjufrågor. Detta gjordes för att få fram intervjupersonernas personliga åsikter utan att de skulle påverkas av värderingar från intervjuarna.

## Kapitel 5. Empirisk analys kvalitativ studie

---

*Detta kapitel ska komplettera den teoretiska referensramen. Kapitlet är uppdelat efter de åtta intervjufrågorna. Först sammanställs svaren på varje intervjufråga och sedan analyseras varje intervjufråga separat. Avslutningsvis ges en presenteras en sammanfattning av intervju svaren.*

---

### 5.1 Beskrivning av yrkesroll

*Intervjufråga 1: Hur skulle du beskriva din yrkesroll inför en grupp studenter?*

#### 5.1.1 Sammanställning

Den auktoriserade revisorn beskrev sin yrkesroll som att vara ett bollplank åt klienterna. Den auktoriserade revisorn ville tro att det som skiljer revisorer från redovisningskonsulter är att revisorer är mer kritiska i sitt arbete. Revisorsassistenten beskrev att i sin yrkesroll är det viktigt att vara ifrågasättande, analytisk, kritisk och fundersam. I yrkesrollen ingår även att skapa en egen uppfattning om företaget som revisorsassistenten granskar för att få en översiktsbild. Revisorsassistenten beskrev att granskningen ska utföras genom att granska att uppgifter i årsredovisningar stämmer överens med verkligheten. Vidare nämnde revisorsassistenten att skillnaden mellan revisorsyrket och redovisningskonsultsycket är att revisorer i arbetet ska se helheten, medans redovisningskonsulter istället arbetar på en detaljnivå. Att se helheten innebär att använda sig utav olika väsentlighetstal för olika poster. Om ett belopp överstiger ett väsentlighetstal kommer revisorn att mer ingående i detalj granska denna post.

Konsultation beskrev de två auktoriserade redovisningskonsulterna i intervjuerna som en del av sin yrkesroll. Förutom konsultation beskrev de att arbetsuppgifterna även handlar mycket om att ge stöd till klienter.

Vid intervjuerna med redovisningskonsulterna berättade de att de ibland felaktigt blir förväxlade med revisorer. Det vill säga klienterna tror att redovisningskonsult och revisor är samma yrken och därför utför samma tjänster. Detta är inte sant, för yrkena skiljer sig åt eftersom redovisningskonsulter till skillnad från revisorer inte behöver vara oberoende mot sina klienter. Den största skillnaden mellan dessa två yrken är att redovisningskonsulter alltid ska agera utifrån klienternas bästa. Revisorer ska istället agera utifrån tredje parts bästa, det

vill säga klienternas intressenter. De ska därför ge klienternas intressenter en kvalitetsstämpel och det gör de genom att vara oberoende mot klienterna.

### **5.1.2 Diskussion**

Yrkesrollen för auktoriserade redovisningskonsulter innebär att erbjuda redovisningstjänster i form av rådgivning och konsultation (FAR, 2014; SFS, 2014) Detta framkom även under intervjuerna med de auktoriserade redovisningskonsulterna som berättade att deras yrkesroll innebär att ge stöd och konsultation till sina klienter.

Yrkesrollen för revisorer innebär istället att granska klienternas redovisning och vd:s förvaltning av företaget (Carrington, 2010) Samma information angavs även av intervjupersonerna. Det som även nämndes under intervjuens gång och som inte framkom i den teoretiska referensramen i avsnitt yrkesroll var att auktoriserade revisorers yrkesroll även kan innebära att vara ett bollplank till klienterna.

Utifrån intervjuerna framkom en skillnad mellan yrkena auktoriserad revisor och auktoriserad redovisningskonsult. Skillnaden är att revisorer agerar utifrån tredje parts bästa, medan redovisningskonsulterna agerar utifrån klientens bästa. Revisorerna agerar utifrån tredje part genom att vara oberoende mot sina klienter och genom att sträva efter att ge en kvalitetsstämpel till företags intressenter. Detta stämmer alltså överens med kriterierna 4etiska regler och 5 allmänhetens bästa som är angivna för en profession (Brante & Lindh, 2009) och målsättningen för en individ som hade professionell identitet, vilket är att ge kvalité på arbetet (Sweeney & McGarry, 2011) Under intervjuerna med de auktoriserade redovisningskonsulterna framkom aldrig att de agerar utifrån tredje part eller att deras mål var att ge kvalitetsstämpel till företagets intressenter. Därmed anser vi att revisorn hade mer professionell identitet än vad redovisningskonsulterna hade.

På denna fråga angav respondenterna inget svar som vi kunde koppla till organisationell identitet. Eftersom de i sina svar inte angav något som gick att relatera till att de kände samhörighet med sin revisionsbyrå. Det vill säga till exempel nämnde de inget som gick att förknippa med att agerar utifrån sin revisionsbyrås bästa genom att ha vinstdrivande mål. (Ouchi & Price, 1978)

## **5.2 Interna policys för tystnadsplikt**

*Intervjufråga 2: Har ni på er revisionsbyrå interna policys eller riktlinjer som reglerar tystnadsplikten?*

### **5.2.1 Sammanställning**

För att reglera tystnadsplikten har de på den auktoriserade revisorns byrå en intern policy som innebär att när någon startar sin anställning på deras revisionsbyrå får den anställde skriva på ett avtal om tystnadsplikt. Revisorsassistenten angav att det finns interna policys på kontoret och att vid anställning skrivs ett avtal om tystnadsplikt. Vidare nämnde revisorsassistenten att tystnadsplikten är viktig på grund av att det är ett förtroende.

Under intervjun med den ena auktoriserade redovisningskonsulten framkom att tystnadsplikten regleras i interna policys på kontoret i form av interna kvalitetssäkringar på kontoret. Den andra redovisningskonsulten talade istället om att tystnadsplikten strikt regleras i anställningsavtalen.

### **5.2.2 Diskussion**

I kapitel tre under avsnitt tystnadsplikt framförs att auktoriserade revisorers tystnadsplikt regleras i 26§ revisorslagen och auktoriserade redovisningskonsulters tystnadsplikt regleras i branschens yrkesetiska regler (SFS 2001:883; Srfkonsult, 2014)

Intervjuerna kompletterade även avsnittet genom att lyfta fram att tystnadsplikten även regleras i interna policys och anställningsavtal.

## **5.3 Definition av tystnadsplikt**

*Intervjufråga 3: Vad innebär tystnadsplikt för dig?*

### **5.3.1 Sammanställning**

För den auktoriserade revisorn vi intervjuade innebär tystnadsplikten att klienters namn över huvud taget aldrig ska nämnas vid namn om en diskussion behöver föras med någon annan. Vidare innebär tystnadsplikten för revisorn också att ingen ledtråd får avslöjas som gör att personen diskussionen förs med kan lista ut vem diskussionen avser. Tystnadsplikten innebär även att aldrig i privatlivet diskutera någon klient. Revisorsassistenten beskrev att tystnadsplikten innebär att inte röja någon information om någon kund och inte heller inte berätta vem kunden är.

En av redovisningskonsulterna beskrev i intervjun sitt yrke som ett förtroendeyrke eftersom det innebär en hederssak att upprätthålla tystnadsplikten. Tystnadsplikten är till exempel strikt på grund av att en redovisningskonsults klients angelägenheter enbart ska diskuteras med klienten. Att upprätthålla tystnadsplikten ingår i förtroendet och upprätthåller redovisningskonsulter inte tystnadsplikten förlorar de rätt snabbt klienterna.

### **5.3.2 Diskussion**

På denna fråga bekräftade respondenterna med sina svar vad som redan beskrivits i kapitel tre under avsnitt tystnadsplikt. Det vill säga tystnadsplikten för auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter innebär att de inte får föra vidare information till utomstående (ISA, 260; Srfkonsult, 2014). Vidare innebär tystnadsplikten för auktoriserade redovisningskonsulter att de även efter uppdraget är slutfört inte får föra vidare information till utomstående (Srfkonsult, 2014). I auktoriserade revisorers tystnadsplikt ingår också att de inte får använda uppgifter till sin fördel eller för att skada eller gynna någon person (SFS 2001:883).

Det framkom även ny teori under intervjuerna. De auktoriserade redovisningskonsulterna berättade att de snabbt kunde förlora sina klienter om de inte upprätthöll tystnadsplikten. Vidare framfördes att revisorerna och redovisningskonsulterna strikt upprätthöll tystnadsplikten genom att inte namnge klienters namn till utomstående. De anger inte ens någon ledtråd som kan avslöja vem klienten är.

## **5.4 Osäkerhet vid tystnadsplikt**

*Intervjufråga 4: Har du varit i en situation när du tvekat i din bedömning om tystnadsplikt?*

*Beskriv.*

### **5.4.1 Sammanställning**

Den auktoriserade revisorn svarade nej på denna fråga och det gjorde även revisorsassistenten.

Ingen av de auktoriserade redovisningskonsulterna hade varit i en sådan situation. De vet hur de ska hantera tystnadsplikten i alla situationer eftersom de har byggt upp en rutin under arbetsgången. De vet hur de ska hantera tystnadsplikten även i situationer när de har behövt



diskutera med extern partner som exempelvis bank. Om man en gång har börjat är det ett naturligt steg i arbetsmomentet.

### **5.4.2 Diskussion**

Vi kunde inte komplettera avsnittet som handlade om tystnadsplikt i kapitel tre kring i vilka specifika situationer auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter tvekat kring upprätthållandet av tystnadsplikten. Eftersom ingen av respondenterna angav att de tvekat. Utan de ansåg att tystnadsplikten var inbyggd i arbetsrutinen.

## **5.5 Avvägning mellan upplysningsplikt och tystnadsplikt**

*Intervjufråga 5: Har du någon gång varit i en situation där du varit tvungen att göra en avvägning mellan tystnadsplikt och upplysningsplikt? Beskriv.*

### **5.5.1 Sammanställning**

Den auktoriserade revisorn svarade att en sådan situation skulle kunna uppstå till exempel om en anmälan gjorts till ekobrott. Om någon sedan ringer från ekobrott och revisorn blir förhörd så lämnar revisorn ett vittnesmål. Vilket innebär att revisorn inte längre upprätthållit tystnadsplikten på grund av att revisorn måste tala om allt som revisorn vet. Ett annat exempel på när revisorn inte upprätthåller tystnadsplikten är om ett företag har gått i konkurs och revisorn får kontakt med den som är konkursförvaltare. I det fallet måste revisorn också tala om allt revisorn vet, det vill säga inte upprätthålla tystnadsplikten. Ett exempel när revisorn upprätthållit tystnadsplikten och inte upplysningsplikten skulle kunna vara om revisorn avrapporterat till ett företags styrelse och en person som är anknuten till företaget därefter ställer en fråga till revisorn. I den situationen måste revisorn hänvisa till tystnadsplikten, nämna att revisorn avrapporterat till styrelsen och att personen får ställa frågan till styrelsen istället eller läsa revisionsberättelsen. Revisorsassistenten kunde inte besvara denna fråga för att revisorsassistenten aldrig gjort en avvägning mellan upplysningsplikt och upplysningsplikt.

### **5.5.2 Diskussion**

Tidigare i studien framfördes att revisorer har tystnadsplikt mot sina klienter. Dock har de även enligt aktiebolagslagen 9 kapitlet 46§ upplysningsplikt. Vilket innebär att de är skyldiga att lämna ifrån sig uppgifter om det begärts i en förundersökning i ett brottsmål. (SFS 2005:551) Detta styrkte även den auktoriserade revisorn under intervjun. Revisorn nämnde att tystnadsplikten inte upprätthölls när en anmälan till ekobrott gjordes. Vid en sådan situation ansågs upplysningsplikten alltid vara viktigare för revisorn än tystnadsplikten. Det som inte

tidigare nämnts i studien, men som framfördes under intervjun med den auktoriserade revisorn var att tystnadsplikten inte upprätthölls i situationer då företag gått i konkurs och revisorn hade kontakt med konkursförvaltaren.

## **5.6 Orsaker till uppfattningar om tystnadsplikt**

*Intervjufråga 6: Vad tror du det beror på att du har din uppfattning om tystnadsplikten?*

### **5.6.1 Sammanställning**

Den auktoriserade revisorn talade i intervjun om att yrkesrollen som revisor påverkar uppfattningen om tystnadsplikten, eftersom tystnadsplikt ingår i yrkesrollen. Revisorn beskrev också att frågor som rör tystnadsplikt handlar mycket om sunt förnuft. Revisorsassistenten nämnde högskoleutbildning, praktik och internutbildning från revisionsbyrån där revisorsassistenten arbetar.

Anledningen till att de två auktoriserade redovisningskonsulterna har sin uppfattning om tystnadsplikt är för att tystnadsplikten har blivit inpräntad på grund av att de arbetat och haft tystnadsplikt i många år. Det vill säga tystnadsplikten finns djupt inbyggd i yrket och är något som de i arbetet tar för givet.

### **5.6.2 Diskussion**

Med hjälp av svaren som intervjupersonerna berättade i denna fråga kunde vi utveckla teori om vad som skapar auktoriserade revisorernas och redovisningskonsulternas uppfattningar om tystnadsplikt. All information som framkom under intervjun var därmed ny, eftersom inget nämnts om detta tidigare i studien.

Den auktoriserade revisorn och de auktoriserade redovisningskonsulterna angav att det som skapat deras uppfattning om tystnadsplikt framför allt var deras yrkesroll. Både den auktoriserade revisorn och de auktoriserade redovisningskonsulterna svarade att tystnadsplikten ingick i deras yrke. En annan anledning för de auktoriserade redovisningskonsulterna kunde även vara varaktigheten i yrket. Auktoriserade redovisningskonsulter svarade att de har arbetat och har haft tystnadsplikt inom många år. Revisorns uppfattning om tystnadsplikten kunde även bero på utbildning. Den revisorsassistenten nämnde det att uppfattningen om tystnadsplikten kom från högskolans utbildning.

## **5.7 Gräns för tystnadsplikt**

*Intervjufråga 7: Var går gränsen för din tystnadsplikt, vad får du berätta för dina kollegor om dina klienter?*

### **5.7.1 Sammanställning**

Under intervjun med den auktoriserade revisorn berättar revisorn att det är svårt att ange en konkret gräns för vad revisorer får berätta för sina kollegor om sina klienter utan att inte upprätthålla tystnadsplikten. Det revisorer får berätta är det som redan finns i klienters årsredovisningar, eftersom det är offentlig information. Det framkom även att klienter diskuteras ganska mycket på kontoret där revisorn arbetar. Det beror på att de inom revisionsteamet har gemensamma klienter. En annan anledning är att revisorer och andra kollegor på revisionsbyrån samarbetar. Eftersom det förekommer att byrån utför bokslut, årsredovisning och revision åt samma klient. Däremot diskuterar revisorn aldrig klienten utanför revisionsbyrån. Revisorsassistenten kunde inte besvara denna fråga eftersom revisorsassistenten inte hade arbetat så länge och därför inte hade några egna klienter.

Under intervjuerna med de två auktoriserade redovisningskonsulterna berättade de att de har tystnadsplikt mot sina klienter. På grund av detta finns det en gräns för vad de får berätta för sina kollegor om sina klienter. Deras åsikter om var gränsen för tystnadsplikten går skilde sig åt. En av redovisningskonsulterna angav att det är okej att ställa en allmän fråga till en kollega i samband med osäkerhet i bedömningen. Kravet för att få göra det är att inte namnge någon. Redovisningskonsultens åsikt var dock att generellt sätt ska klienter inte diskuteras med kollegor som besitter samma position. Den andra auktoriserade redovisningskonsulten ansåg istället att det är tillåtet att diskutera allmänna förhållanden i uppdraget med kollegor. Det är nämligen i vissa situationer nödvändigt för att kunna fullgöra uppdraget och kollegorna är också bundna av tystnadsplikt så tystnadsplikten upprätthålls. I andra situationer kan de nämna vissa kundförhållanden som upprättats hos kunden och det är för att andra kollegor i revisionsbyrån ska kunna lära sig.

### **5.7.2 Diskussion**

Den teoretiska referensramen handlade inte om auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt mot kollegor. Således var allt som framkom i intervjuerna på denna fråga ny teori.

## 5.8 Rådfrågning vid tystnadsplikt

*Intervjufråga 8: Hur går du tillväga när du behöver råd i svåra situationer med tystnadsplikt?*

### 5.8.1 Sammanställning

Den auktoriserade revisorn svarade att vid sådana situationer vänder sig revisorn till en annan revisor inom samma revisionsbyrå. Ett exempel på en svår situation skulle kunna vara när revisorn behöver skriva en avvikelse i revisionsberättelsen. Då måste revisorn avslöja en del om klienten till sin revisorskollega för att denne ska kunna göra en bedömning om innehållet i revisionsberättelsen. Den intervjuade auktoriserade revisorn angav även att revisorn diskuterar vissa svåra situationer med en extern part utanför revisionsbyrån. Skillnaden är att när en extern part involveras delger revisorn bara delar av klientens information. Dessa situationer kan exempelvis uppstå när revisorn inte har tillräcklig kompetens för att fullgöra klientens uppdrag. Revisorsassistenten kunde inte besvara denna fråga på grund av att revisorsassistenten inte hade varit i en sådan situation.

I intervjuerna med de auktoriserade redovisningskonsulterna berättade både två att de kunde diskutera med sina kollegor om de behövde råd. En av redovisningskonsulterna svarade även att den kunde prata med en extern part som exempelvis klientens bank om de behövde råd. Dock var redovisningskonsulterna först tvungen att inhämta ett godkännande från klienten innan en extern part involverades.

### 5.8.2 Diskussion

När revisorer och redovisningskonsulter behöver involvera en tredje part måste de först inhämta ett godkännande från klienten (Srfkonsult, 2014; ISA, 260). Att revisorer måste inhämta godkännande beror på att det inte alltid är lämpligt att revisorer överväger med tredje part eftersom klientens information ingår i revisorns tystnadsplikt (ISA, 260). Detta stämde överens med vad de auktoriserade redovisningskonsulter svarade på denna fråga. De berättade att de inhämtade ett godkännande från klienten innan de involverade en tredje part. Detta nämnde dock inte den auktoriserade revisorn under intervjun. Vi tolkar detta som att de auktoriserade redovisningskonsulterna var aningen striktare än den auktoriserade revisorn kring att inte diskutera med en extern part utan att först inhämta ett godkännande från klienten.

Ny teori som framkom i intervjuerna var vem respondenterna tilläts diskutera med om de behövde råd vid svåra situationer vid tystnadsplikt. Den auktoriserade revisorn berättade att

det var okej att prata med en revisor på samma revisionsbyrå och de två redovisningskonsulterna talade om att de kunde diskutera med kollegor.

## **5.9 Sammanfattning av intervjuvaren**

Under intervjuerna med den auktoriserade revisorn, revisorsassistenten och de två redovisningskonsulterna framkom att yrkena ibland blir förväxlade. Auktoriserade revisorer ska i arbetet se helheten, medans auktoriserade redovisningskonsulter ska arbeta på en detaljnivå. Redovisningskonsulter behöver inte till skillnad från revisorer vara oberoende och redovisningskonsulter utför arbetet för klientens bästa medans revisorer utför arbetet för tredje parts bästa.

Att den auktoriserade revisorn, revisorsassistenten och redovisningskonsulterna har sina uppfattningar om tystnadsplikt beror på att det är inpräntat i yrket. Intervjupersonerna framförde att tystnadsplikten är en hederssak. De berättade att när de behöver rådfråga någon vänder de sig i första hand till någon kollega eller någon inom sin byrå. Men deras åsikter om vad de får diskutera med sina kollegor skilde sig åt. För att reglera att tystnadsplikten efterföljs finns det på revisorsbyråerna interna policys och vid starten av anställningen får revisorerna och redovisningskonsulterna även skriva på ett avtal om tystnadsplikt.

Ingen av de intervjuade personerna hade varit i en situation med tystnadsplikt där de tvekat i sin bedömning och den auktoriserade revisorn hade heller inte själv varit i en situation där en avvägning mellan upplysningsplikt och tystnadsplikt behövts göras.

## Kapitel 6. Empirisk metod kvantitativ studie

---

*Detta kapitel kommer inledas med en motivering till valet av en surveydesign med en webbenkät. Därefter beskrivs pilotstudien, urvalet och operationaliseringen. Kapitlet avslutas med en bortfallsanalys och metodkritik.*

---

### 6.1 Tillvägagångssätt

En kvantitativ undersökning kan genomföras på flera olika sätt som exempelvis med en surveydesign eller longitudinell design. Vi valde en surveydesign vilket innebär att information samlas in via semi-strukturerade intervjuer eller enkäter. Vi genomförde enkäter. En fördel med enkäter är att vi kunde nå ut till respondenter i ett större geografiskt område och eventuellt kunde få svar från fler respondenter. Detta val gjordes framförallt för att kunna förklara studiens syfte och för att kunna generalisera resultaten. En annan fördel med enkäter är att respondenterna hade möjligheten att själva välja vart de ville besvara enkäten och de kunde även ta den tid som behövdes för att besvara enkätfrågorna utan att bli påverkade av intervjuareffekter. Ytterligare ett val vi gjorde var att använda oss av webbenkäter istället för att skicka enkäter via mail eller via post. Eftersom det underlättade för oss att sammanställa datan i statistikprogrammet SPSS då det tar kortare tid på grund av att omkodning inte behövs och det minskar även risken att vi missar några av respondenternas svar. Dessutom ser en webbenkät professionell ut, vilket kan medföra en ökning av svarsfrekvensen. (Bryman & Bell, 2005)

Följebrevet som vi skickade ut till auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller finns i (Appendix 2 s. 100 ). I följbrevet förklarade vi varför vi mailade respektive individ för att kunna väcka individens intresse och därefter beskrev vi studiens syfte för att individen skulle få uppfattning om studiens ämne. Vi nämnde även att vi skulle behandla respondenternas svar konfidentiellt. Det gjorde vi för att respondenterna skulle känna sig trygga och vilja delta, vilket i sin tur skulle kunna öka svarsfrekvensen. För att erhålla fler svar från respondenterna skickades ett första påminnelsebrev ut sex dagar efter det första utskicket (Appendix 3 s.101). Ytterligare ett påminnelsebrev skickades ut tre dagar efter det första påminnelsebrevet och då förlängde vi svarsdagen till 30 april (Appendix 4 s.102) för att få flera svar och därmed bättre svarsfrekvens.

## 6.2 Pilotstudie

Vi genomförde en pilotstudie där vi testade innehållet i hela webbenkäten. Vi ville undersöka vad respondenten ansåg om enkäten innan vi mailade ut den till auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter. Till exempel tog vi genom pilotstudien reda på om vi behövde formulera om någon fråga, ta bort någon fråga eller förbättra någon instruktion. Med hjälp av kommentarerna från respondenten säkerställde vi att de auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter som besvarade enkäten inte missuppfattade frågorna. Det vill säga vi försäkrade oss om att respondenterna uppfattade frågorna som vi avsåg. (Bryman & Bell, 2005)

Pilotstudien genomfördes genom att vi testade casen i webbenkäten i en av telefonintervjuerna med en av de auktoriserade redovisningskonsulterna som vi intervjuade. Casen i webbenkäten finns i avsnitt 6.4.1. När vi testade casen på den auktoriserade redovisningskonsulten fick vi någorlunda variationer i svaren. Den auktoriserade redovisningskonsulten ansåg att allt innehåll i casen var relevant och att allt innehåll var tydligt. Dock är auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter olika yrken. Vi ville därför även testa hela webbenkäten på en auktoriserad revisor för att försäkra oss om att även auktoriserade revisorer ansåg att allt innehåll var relevant och ingen omskrivning behövdes. Vi hittade vid tillfället inte någon auktoriserad revisor som hade tid att ge respons på webbenkäten. Därför tog vi vidare kontakt med en revisorsassistent via vårt kontaktnät. Efter diskussionen med revisorsassistenten visade det sig att ett av casen inte var relevant för auktoriserade revisorer. Caset handlade om att en anställd hos en klient särbehandlades. Därför tog vi bort det caset, för vi ville att alla case skulle vara lämpliga för både auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter. Vi formulerade även om svarsalternativen genom att till exempel ändra svarsalternativet arbetsgivare till byrå. Dessutom ändrade vi svarsalternativet närmsta vän till närmsta kollega. Anledning till att vi gjorde detta var för att revisorsassistenten ansåg att det var mer förekommande att eventuellt diskutera olika situationer med närmsta kollega istället för med närmsta vän. För om vi inte hade gjort det hade risken funnits att vi inte skulle fått flera aspekter i svaren från auktoriserade revisorer.

## 6.3 Urval

Vi mailade webbenkäten till samtliga auktoriserade revisorer i Sverige som är medlemmar i FAR, det vill säga till 2690 stycken personer. Webbenkäten skickade vi även till 500 stycken auktoriserade redovisningskonsulter. Vi mailade färre auktoriserade redovisningskonsulter eftersom det fanns en lista på alla auktoriserade revisorer, men inte på alla auktoriserade redovisningskonsulter. Därför fick vi på egen hand söka efter mailadresser till auktoriserade redovisningskonsulter.

Vi genomförde ett bekvämlighetsurval för auktoriserade redovisningskonsulter eftersom sökningen av data inte skedde systematiskt då vi inte hade all data. Vi hittade ingen lista med namn på registrerade auktoriserade redovisningskonsulter. Utan vi letade på FAR:s hemsida tills vi hade namn och mailadresser till 500 stycken auktoriserade redovisningskonsulter. Det vill säga vi valde dessa auktoriserade redovisningskonsulter för att de vid tillfället fanns tillgängliga vilket kännetecknar ett bekvämlighetsurval (Jacobsen, 2002)

Urvalet för auktoriserade revisorer var en totalundersökning med partiellt bortfall. Eftersom undersökningen baserades på en lista som vi fann på revisorsnämndens hemsida. I listan fanns inte de auktoriserade revisorernas mailadresser, utan bara information om deras namn och efternamn. För att få fram information om deras mailadresser sökte vi vidare på FAR:s hemsida. Dock hittade vi inte mailadresser till alla 3131 stycken auktoriserade revisorer som fanns på revisorsnämndens lista, utan bara mailadresser till 2690 stycken och därför fanns ett partiellt bortfall.

I urvalet för auktoriserade revisorer var även personer med dubbla yrkesroller inkluderade eftersom de arbetar som auktoriserade revisor och auktoriserade redovisningskonsult samtidigt. Detta innebar att de fanns med listan på namn över auktoriserade revisorer som fanns på revisorsnämndens hemsida. Därför var urvalet för personer med dubbla yrkesroller en totalundersökning med partiellt bortfall.

## 6.4 Operationalisering

I följande stycken beskriver vi hur variablerna: agerande vid tystnadsplikt, professionell identitet, organisationell identitet, kön, ålder, byråtillhörighet, antal år inom revisionsbyrån,



yrkeserfarenhet, yrkesroll och arbetsuppgifter operationaliseras för att kunna mätas och användas för att testa våra hypoteser.

#### **6.4.1 Beroende variabel**

Den beroende variabeln är revisorers, auktoriserade redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt. Studien baserades på fyra olika case och både auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller besvarade enkäten. Vi valde att ha flera case istället, för ett för att vi undersökte hur auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller agerade vid tystnadsplikten vid olika situationer. Detta eftersom olika situationer påverkar individers agerande (Talcott, 1968). I den kvalitativa förstudien (intervjufråga 4 s.40) framkom att respondenterna inte hade varit i någon situation där de tvekat i sin bedömning om tystnadsplikt. Vidare angav de (intervjufråga 7 s. 43) att det är svårt att ange en konkret gräns för vad de får berätta utan att inte upprätthålla tystnadsplikten. Därför skapade vi fyra egna case för att vidare utreda detta.

Tystnadsplikt har tidigare mätts på liknande sätt av (Arnold et al, 2005) som genomförde en studie med revisorer och bestod av ett case. I vår studies case använde vi samma sjugradiga skala som (Arnold et al, 2005) använde i sin studie. En sjugradig skala kallas likertskala och det är en skala som är vanlig för att mäta respondenters åsikter och uppfattningar. Med likertskala hade dock respondenterna möjligheten att svara med neutralt. (Bryman & Bell, 2005) I studien förebyggdes detta genom att göra svarsalternativen som rörde casen obligatoriska. Siffran 1 innebar att de auktoriserade revisorerna och redovisningskonsulterna uppfattade det som mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten och om de angav siffran 7 innebar det att de uppfattade det som mycket viktigt att upprätthålla tystnadsplikten. Revisorer, redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller fick besvara följande case:

Case 1:

Du upptäcker att din klient har begått ett ekonomiskt brott. Du konfronterar klienten som nekar till brott. Du lägger fram bevis och klienten erkänner brottet men ber dig att inte göra en anmälan. Du tvekar på om du ska göra en anmälan eller inte och vill diskutera med någon

annan. Hur viktig uppfattar du det är att upprätthålla tystnadsplikten om du diskuterar klienten i caset med följande:

- a) Din byrå?
- b) Din närmsta kollega?
- c) Din klients styrelse?
- d) En extern expert?

Case 2:

Du får höra i andra hand att din klients redovisningschef har åkt fast för bilonykterhet. Du tvekar på om du ska berätta detta för din klient eller inte och vill diskutera med någon annan. Hur viktig uppfattar du det är att upprätthålla tystnadsplikten om du diskuterar denna situation med följande:

- a) Din byrå?
- b) Din närmsta kollega?
- c) Din klients styrelse?
- d) En extern expert?

Case 3:

Du får vetskap om att din klients företags vd har varit på en anställningsintervju hos ett konkurrerande företag. Du tvekar på om du ska berätta detta för din klient eller inte och vill diskutera med någon annan. Hur viktig uppfattar du det är att upprätthålla tystnadsplikten om du diskuterar denna situation med följande:

- a) Din byrå?
- b) Din närmsta kollega?
- c) Din klients styrelse?
- d) En extern expert?

Case 4:

Din revisions/redovisningskonsultkollega har gjort ett misstag i sitt revision/redovisningskonsultarbete som du hann upptäcka i tid. Du tvekar på om du ska åtgärda misstaget eller inte och vill diskutera med någon annan. Hur viktig uppfattar du det är att upprätthålla tystnadsplikten om du diskuterar denna situation med följande:

- a) Din byrå?
- b) Din närmsta kollega?

c) Din klients styrelse?

d) En extern expert?

För att få flera aspekter av respondenternas svar bad vi dem ta ställning till tystnadsplikten om de diskuterade med sin byrå, sin närmsta kollega, sin klients styrelse eller en extern expert. Vi antog att om respondenterna skulle upprätthålla tystnadsplikten eller inte berodde på vem den auktoriserade revisorn, redovisningskonsulten eller personen med dubbla yrkesroller valde att diskutera med. I den kvalitativa undersökningen framkom olika förslag på vem revisorer och redovisningskonsulter väljer att diskutera. Detta fick vi fram genom att fråga åtta ställdes till intervjupersonerna (s. 44) Vi ville därför undersöka om relationer hade en påverkan på auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller agerande vid tystnadsplikt.

Vi formulerade casen utefter olika situationer där vi antog att risken fanns att auktoriserade revisorer auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller inte upprätthöll tystnadsplikten. Case 1 och 2 handlade om situationer där brott hade begåtts. Auktoriserade revisorer har som vi tidigare nämnt i kapitel ett och tre till skillnad från auktoriserade redovisningskonsulter en upplysningsplikt. Därför borde auktoriserade revisorer i större utsträckning än auktoriserade redovisningskonsulter inte upprätthållit tystnadsplikten. Case 3 och 4 behandlade inga brott, men casen behandlade däremot situationer som skulle kunna få stora konsekvenser för de auktoriserade revisorernas, auktoriserade redovisningskonsulternas och personer med dubbla yrkesrollers klienter. Som nämndes i kapitel ett och tre är lagarna för auktoriserade revisorer mer omfattande än de standarder som finns för auktoriserade redovisningskonsulter. Därför fanns möjligheten att de besvarade casen olika på grund av att de i verkligheten skulle agerat olika.

I vår studie är auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers tystnadsplikt en intervallvariabel. Vi valde en intervallvariabel eftersom vi ville undersöka om auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller uppfattade det som mer eller mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten.

## **6.4.2 Oberoende variabler**

### **Professionell identitet**

Den första oberoende variabeln, auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella identitet mätte vi genom att låta dem besvara olika påståenden. Dessa påståenden har används i tidigare studier av (Mael & Ashforth, 1992; Carrington et al, 2013) Respondenterna fick besvara alla dessa påstående på en skala mellan 1 och 7. Siffran 1 innebar att de inte alls instämde och siffran 7 innebar att de instämde helt. Det vill säga om de angav en hög siffra innebar det att de hade en stark professionell identitet och vice versa.

Revisorerna fick besvara följande påståenden:

- a) Jag är stolt över att vara revisor.
- b) Jag är glad att jag valde det här yrket framför andra yrken.
- c) När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.
- d) Framgångarna i revisionsprofessionen är mina framgångar.

Redovisningskonsulterna fick besvara följande påståenden:

- a) Jag är stolt över att vara auktoriserad redovisningskonsult.
- b) Jag är glad att jag valde det här yrket framför andra yrken.
- c) När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.
- d) Framgångarna i redovisningskonsultsprofessionen är mina framgångar.

Dessa fyra påståenden ställdes för att identifiera hur starka auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella identitet är. Vi undersökte om revisorer har en starkare professionell identitet än organisationell identitet (modell 3.1 s. 28) och om auktoriserade redovisningskonsulter har en starkare organisationell identitet än professionell identitet (modell 3.2 s. 29) I kapitel ett och tre framkom att den professionella identiteten består av samhörighet med yrket (Brott & Myers, 1999; Smith & Robinson, 1995). Samhörighet med yrket kan upplevas på olika sätt för individen, exempelvis genom stolthet till yrkesvalet framför andra yrken, känslan att yrkets framgångar är ens egna och uppfattningen att berömmelse av yrket är en personlig komplimang. (Mael & Ashforth, 1992; Carrington et al, 2013)

Personer som hade dubbla yrkesroller (FAR, 2014) besvarade alla åtta ovan nämnda påståenden. Det var för att beroende på om de arbetade mest som auktoriserad revisor eller mest som auktoriserad redovisningskonsult så borde de ha olika stark professionell identitet och olika stark organisationell identitet (modell 3.3 s. 30).

Auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella identitet är en intervallvariabel. Om de gav ett påstående en hög siffra tolkade vi det som att de hade en stark professionell identitet. Om de istället gav ett påstående en låg siffra tolkade vi det som att de hade en svag professionell identitet.

### **Organisationell identitet**

Auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers organisationella identiteter mätte vi genom att vi använde samma mätningsteknik som (Mael & Ashforth, 1992; Carrington et al, 2013) använde i sina studier. Denna mätningsteknik baserades på fyra påståenden där respondenterna fick möjligheten att svara med en siffra på en skala från ett till sju.

Påståendena som ställdes var:

- a) Jag är stolt över att vara en del av revisionsbyrån där jag arbetar.
- b) Jag är glad att jag valde att arbeta i den här revisionsbyrån istället för i någon annan revisionsbyrå.
- c) När någon berömmar revisionsbyrån där jag arbetar upplever jag det som en personlig komplimang.
- d) Framgångarna i revisionsbyrån där jag arbetar är mina framgångar.

De ovanstående påståendena skapade vi för att ta reda på hur stark auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers organisationella identitet är. Vi skapade fyra stycken påståenden istället för ett påstående för att identifiera deras identitet. Om vi enbart hade bett dem besvara ett påstående hade risken funnits att vi inte kunnat identifiera deras identitet. Vi valde att inte ha för många påståenden eftersom det fanns chans att respondenterna hade valt att inte besvara enkäten på grund av att de tröttnat på att besvara enkätfrågorna.

Personer med dubbla yrkesroller besvarade också de ovannämnda påståendena. Eftersom beroende på om de arbetade mest som revisor eller mest som redovisningskonsult så borde de ha olika stark organisationell identitet. I teorin framkom att hur stark den organisationella identiteten är beror på hur hängivna personerna är till revisionsbyrån (Bamber & Iyer, 2002).

Organisationell identitet är en intervallvariabel. Det kan antas att de auktoriserade revisorerna, de auktoriserade redovisningskonsulterna och personerna med dubbla yrkesroller hade en låg organisationell identitet om de besvarade påståendet med en låg siffra och vice versa.

### **6.4.3 Kontrollvariabler**

I tidigare forskning av (McGowen & Hart, 1990; Thiruvadi & Huang, 2011, Sweeney & McGarry, 2011; Kaplan et al 2008; Broberg, 2013; Brante & Lindh, 2009) fann vi fem faktorer som visat sig påverkar professionella och organisationella identiteter. Kontrollvariablerna är kön, ålder, byråtillhörighet, antal år inom revisionsbyrån och antal år inom yrket. Yrkesroll och arbetsuppgifter har vi inte funnit i tidigare forskning, men vi använde dessa två kontrollvariabler eftersom de är väsentliga för studien.

#### **Kön**

Vi valde kontrollvariabeln kön eftersom tidigare forskning har funnit ett samband mellan kön och professionell identitet (McGowen & Hart, 1990) Dessutom har kvinnliga revisorer funnits vara mindre riskbenägna samt mer försiktiga än manliga revisorer och därför agerar de kanske mer professionellt än manliga revisorer (Thiruvadi & Huang, 2011). Vi mätte kön genom att respondenterna angav om de var man (0) eller kvinna (1) när de besvarade enkäten. Kontrollvariabeln kön är en dikotom variabel.

#### **Ålder**

Revisorernas, redovisningskonsulternas och personerna med dubbla yrkesrollers ålder är en kvotvariabel. Variabeln användes som en kontrollvariabel eftersom tidigare forskning har påvisat ett samband mellan revisorernas ålder och deras professionella beteende. En äldre revisor verkade agera mer professionellt än de revisorer som har haft mindre livserfarenhet (Sweeney & McGarry, 2011; Kaplan et al, 2008). För denna variabel angav respondenterna sin ålder i antal år.

## **Byråttillhörighet**

En annan kontrollvariabel som användes i studien var byråttillhörighet. Variabeln ansågs vara relevant för studien eftersom det har visat sig att stora företag mer tenderar att ha kommersiella mål än små företag. Det vill säga stora företag är mer vinstdrivande än små företag. Stora företag tenderade att skapa goda kundrelationer för att fortsätta generera intäkter. (Sweeney & McGarry, 2011) Om individers mål är kommersiella innebär det att de har en organisationell identitet. Variabeln mättes genom att respondenterna angav om de arbetade på PwC (0), EY (1), Deloitte (2), KPMG (3) eller på övrig revisionsbyrå (4). Byråttillhörighet är en nominal variabel.

## **Antal år inom revisionsbyrån**

Förutom ovannämnda kontrollvariabler har vi även använt oss av antal år inom revisionsbyrån som är en kvotvariabel. Antal år inom revisionsbyrån har i tidigare studier av (Broberg, 2013) visat sig påverka revisorers organisationella identiteter. För denna fråga angav respondenterna antalet år de arbetat inom revisionsbyrån.

## **Yrkeserfarenhet**

Kontrollvariabeln yrkeserfarenhet är en kvotvariabel. I kapitel tre konstaterades att ju längre en individ har varit del av professionen, desto starkare är individens professionella identitet (Brante & Lindh, 2009). Därför fanns möjligheten att yrkeserfarenhet påverkade professionell identitet. Vi mätte yrkeserfarenhet genom att revisorerna och redovisningskonsulterna angav antalet år de hade arbetat inom yrket.

## **Yrkesroll**

Vi valde att ha med kontrollvariabeln yrkesroll på grund av att vi utformade våra hypoteser baserade på yrkesroller. Som illustreras i kapitel tre i modell 1 och 2 påverkar yrkesrollen hur starka revisorers och redovisningskonsulters professionella och organisationella identiteter är. Yrkesroll är en nominal variabel. Vi mätte yrkesroll genom frågan, "arbetar du som auktoriserad revisor, auktoriserad redovisningskonsult eller som både auktoriserad revisor och redovisningskonsult". Vi kodade denna variabel genom att ange (0) om de arbetade som auktoriserad revisor, (1) om de arbetade som auktoriserad redovisningskonsult och (2) om de arbetade som både auktoriserad revisor och redovisningskonsult.

## Arbetsuppgifter

Modell 3 i kapitel tre illustrerade hur valet av arbetsuppgifter kunde påverka en person med dubbla yrkesroller och dennes professionella och organisationella identiteter. Därav behövde vi veta om personerna med dubbla yrkesroller arbetade mest som auktoriserad revisor eller auktoriserad redovisningskonsult för att avgöra om det skulle anses att personen med dubbla yrkesroller arbetade som en auktoriserad revisor eller auktoriserad redovisningskonsult. Arbetsuppgifterna mätte vi genom en fråga som enbart personer med dubbla yrkesroller skulle besvara och frågan var "det senaste året har jag arbetat med" mest revisionsuppdrag (0), med mest redovisningsuppdrag (1) eller lika mycket revisionsuppdrag och redovisningsuppdrag (2). Arbetsuppgifterna är modererande variabler.

## 6.5 Bortfallsanalys

	Auktoriserade revisorer	Auktoriserade redovisningskonsulter
<b>Antal utskick</b>	2690	500
<b>Totalt bortfall</b>	2557	431
<b>Automatsvar ej tillgängliga</b>	464	82
<b>Vill/kan ej svara</b>	27	2
<b>E-mail ej giltig</b>	53	23
<b>Har ej svarat</b>	2013	324
<b>Antal svar</b>	133	69
<b>Svarsfrekvens</b>	4,94%	13,8%

**Tabell 6.1** Svarsfrekvens.

Tabell 6.1 visar att det var ett antal respondenter inte besvarade enkäten. Av mailadresserna till de auktoriserade revisorerna var det 53 stycken som var ogiltiga och för de auktoriserade redovisningskonsulternas mailadresser var det 23 stycken. 27 stycken av de auktoriserade revisorerna och 2 stycken av de auktoriserade redovisningskonsulterna svarade med personliga mail att de inte ville eller inte hade tid att besvara webbenkäten. Från de auktoriserade revisorerna fick vi 464 stycken autosvar och från de auktoriserade redovisningskonsulterna fick vi 82 stycken och det innebär att de för tillfället inte var tillgängliga på sin mail innan sista dagen att besvara webbenkäten.



Av de totalt 2690 auktoriserade revisorerna var det 133 stycken som svarade och det motsvarar en svarsfrekvens på 4,94%. Det är en låg svarsfrekvens, en anledning till det är att webbenkäten skickade ut några dagar innan påsk och därför hade många av de auktoriserade revisorerna semester. En annan orsak är att de auktoriserade revisorerna fått många förfrågningar om att delta i enkätundersökningar och inte kan delta på alla.

Det var 69 auktoriserade redovisningskonsulter av totalt 500 stycken som svarade på webbenkäten. Det motsvarar en svarsfrekvens på 13,8 % och det är en procentsats som överstiger förväntad svarsfrekvensen för webbenkäter som brukar vara runt 11 % (Saunders et al, 2007).

	Auktoriserade revisorer				Auktoriserade redovisningskonsulter			
	Totalt i Sverige	Andel	Antal svar	Andel	Totalt i Sverige	Andel	Antal svar	Andel
<b>Kvinnor</b>	1064	34,4%	41	30,8%	2184	62,5%	57	82,6%
<b>Män</b>	2030	65,6%	92	69,2%	1310	37,5%	12	17,4%

**Tabell 6.2** *Bortfallsanalys*

Utifrån tabell 6.2 visas att det totalt finns 3094 stycken auktoriserade revisorer i Sverige. Könsfördelningen bland de auktoriserade revisorerna i Sverige är inte jämfördelad. Det finns cirka 34 % kvinnliga auktoriserade revisorer och 67 % manliga auktoriserade revisorer i Sverige. Ungefär samma könsfördelning fanns även i denna studies kvantitativa undersökning. Det fanns cirka 31 % kvinnliga auktoriserade revisorer och 69 % manliga auktoriserade revisorer. Därför kan resultatet från auktoriserade revisorer anses vara representativt i studien och kan generaliseras. Eftersom representativa svar i undersökningar anses vara mer relevant än svarsfrekvensen för att resultat ska kunna generaliseras (Cook et al, 2000).

Könsfördelningen för de auktoriserade redovisningskonsulterna i Sverige är inte heller jämfördelad. Det finns fler kvinnliga än manliga auktoriserade redovisningskonsulter i Sverige. I Sverige finns det cirka 62 % kvinnliga och 38 % manliga auktoriserade redovisningskonsulter. I denna studies kvantitativa undersökning deltog cirka 83 % kvinnliga och 17 % manliga auktoriserade redovisningskonsulter. Därför gick resultat från auktoriserade redovisningskonsulter i denna studie inte att generalisera.

## 6.6 Metodkritik

Eftersom studien var kvantitativ användes måtten reliabilitet och validitet vid diskussion av kvalitén i undersökningen för att kritisera metoden (Bryman & Bell, 2005).

Om genomförandet av studien gick att upprepa igen och om undersökningen fick samma resultat igen ansågs studien ha reliabilitet (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2011; Bryman & Bell, 2005). Reliabiliteten i studien ansågs vara hög för både revisorer och redovisningskonsulter. Eftersom uppfattningar om tystnadsplikt troligtvis inte förändrades med åren. Såvida inte någon drastisk förändring skedde, som exempelvis att en ny lag infördes eller om det skedde en lagförändring i den rådande tystnadsplikten. Innan enkäten skickades ut testades casen i enkäten på en av de auktoriserade redovisningskonsulterna och revisorsassistenten de gav respons. Avsikten med detta var att minimera risken att det skulle bli missuppfattningar i enkätfrågorna vilket ledde till hög reliabilitet i studien. Dessutom skickades samma enkätfrågor ut till samtliga respondenter för att se till att studien fick en hög reliabilitet.

Om undersökningen mätte det som avsågs att mätas ansågs undersökningen ha hög validitet eller giltighet. Validiteten delades upp i intern och extern validitet. Med intern validitet avsågs överensstämmelse mellan begrepp och operationaliseringen och med extern validitet avsågs huruvida resultaten kunde generaliseras eller inte. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2011) För att öka den inre validiteten i studien valdes applicering av samma fungerade mätningsteknik vid mätningen av revisorernas och redovisningskonsulternas professionella och organisationella identiteter som tidigare forskare använt sig av. Vid mätningen av revisorernas och redovisningskonsulternas agerande vid tystnadsplikten användes egenskapade case, vilket medförde lägre inre validitet. Ytterligare en anledning om varför studien hade låg inre validitet var för att agerande vid tystnadsplikt inte mättes genom observationer. Istället mättes agerande vid tystnadsplikt genom att respondenter fick besvara casen. Studiens tillvägagångssätt valdes att utförligt beskrivas genom noggrannhet i operationaliseringen för valda faktorer. Genom att ange kodning av data för samtliga faktorer samt genom att motivera varför samtliga enkätfrågor var med i studien uppnåddes högre validitet. Den externa validiteten ansågs hög för revisorer eftersom enkäten skickades till alla revisorer som är medlemmar i FAR vilket skapade generaliserbarhet. Däremot ansågs den låg för redovisningskonsulter eftersom enkäten endast skickades till ett fåtal och därför var resultatet inte generaliserbart.

## Kapitel 7. Empirisk analys kvantitativ studie

I detta kapitel visas beskrivande statistik i tabeller med efterföljande förklaringar. Därefter illustreras Pearson korrelationsmatriser och multipla regressionsanalyser i tabeller med tillhörande tolkningar. Sedan diskuteras resultaten och avslutningsvis ges en uppsummering av analysen.

### 7.1 Empiriskt resultat

För att få en överblick över resultatet från webbenkäten genomfördes beskrivande statistik för samtliga variabler i den kvantitativa undersökningen. Variablerna testades med ett Kolmogorov-Smirnov test för att se om variablerna var normalfördelade eller inte. Det visade sig att alla variabler utom ålder hade ett p-värde på 0,00 vilket innebar att de inte var normalfördelade. Enkätundersökningen innehöll svar från 133 stycken auktoriserade revisorer och 69 stycken auktoriserade redovisningskonsulter och variablerna kan anses vara normalfördelade vidare i hypotesprövningen. Eftersom mer än 30 stycken svar kan anses vara en tillräckligt hög svarsfrekvens för normalfördelning (Pallant, 2010; Djurfeldt 2010).

#### 7.1.1 Beskrivande statistik

	Auktoriserade revisorer		Auktoriserade redovisningskonsulter		Dubbla yrkesroller	
	Frekvens	Procent	Frekvens	Procent	Frekvens	Procent
<b>Kön</b>						
Män	92	69 %	12	17 %	3	60 %
Kvinnor	41	31 %	57	83 %	2	40 %
<b>Byråttillhörighet</b>						
PwC	30	23 %	34	49 %	0	0 %
EY	20	15 %	5	7 %	0	0 %
Deloitte	5	4 %	2	3 %	0	0 %
KPMG	11	8 %	4	6 %	0	0 %
Övrigt	67	50 %	24	35 %	5	100 %
<b>Arbetsuppgifter</b>						
Mest revisionsuppdrag	81	96 %	2	7 %	3	60 %
Mest redovisningsuppdrag	2	2 %	25	86 %	1	20 %
Lika mycket revisions- & redovisningsuppdrag	2	2 %	2	7 %	1	20 %

Tabell 7.1 Svaren fördelat på kön, byråttillhörighet och arbetsuppgifter.

Tabell 7.1 visar att det var en relativt jämn könsfördelning bland de som deltog i undersökningen. Dock var det flera manliga auktoriserade revisorer och flera kvinnliga auktoriserade konsulter som besvarade på enkäten. Tre av de fem personer som hade dubbla yrkesroller var män. Däremot fanns det skillnader i byråtillhörighet. De flesta auktoriserade revisorer som besvarade enkäten arbetade på övriga revisionsbyråer och majoriteten av de auktoriserade redovisningskonsulterna som deltog i undersökningen arbetade på PwC. Det fanns även stora ojämlikheter i respondenternas yrkesroll. Det var nästan dubbelt så många auktoriserade revisorer som auktoriserade redovisningskonsulter som besvarade enkäten. Däremot var det bara 5 stycken av deltagarna som hade dubbla yrkesroller och ingen av dessa arbetade inom Big 4. Av de totalt 133 auktoriserade revisorerna var det 85 stycken som svarade på frågan som var relaterad till arbetsuppgifterna. Denna fråga var dock inte avsedd för dem att besvara, utan frågan var inriktad till personerna som arbetade som både auktoriserade revisor och redovisningskonsult. Samma fråga besvarade även 29 av de totalt 69 stycken redovisningskonsulter och även de skulle inte ha besvarat frågan. Därför anses de auktoriserade revisorernas och redovisningskonsulternas svar på denna fråga vara missvisande.

	Auktoriserade revisorer					Auktoriserade redovisningskonsulter					Dubbla yrkesroller				
	N	Min	Max	Medel	Std.avv	N	Min	Max	Medel	Std.avv	N	Min	Max	Medel	Std.avv
Ålder	133	27	66	45,72	10,65	69	27	63	44,19	9,06	5	37	55	45,40	7,30
Antal år inom revisionsbyrån	133	0	40	14,25	9,62	69	1	33	10,72	7,03	5	2	25	14,00	9,41
Antal år inom yrket	133	1	40	19,61	10,39	69	3	46	17,95	9,32	5	7	30	19,40	9,56

**Tabell 7.2** Svaren fördelade på ålder, antal år inom revisionsbyrån och antal år inom yrket.

Utifrån tabell 7.2 kan utläsas att både den yngsta auktoriserade revisorn och den yngsta auktoriserade redovisningskonsulten som besvarade enkätundersökningen var 27 år gamla. Däremot var yngsta deltagaren som hade dubbla yrkesroller 37 år gammal. Den äldsta auktoriserade revisorn var 66 år gammal, den äldsta auktoriserade redovisningskonsulten var 63 år gammal och den äldsta personen med dubbla yrkesroller var 55 år. Medelvärdet på åldern för både auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller var drygt 44 år. Standardavvikelsen var högst för auktoriserade revisorer och lägst för personer med dubbla yrkesroller. Därför fanns det relativt stor spridning i ålder och det gällde även för variablerna antal år inom revisionsbyråerna och antal år inom yrkena. Deltagare hade arbetet inom sina revisionsbyråer mellan 0 och 40 år och

inom yrket mellan 1 och 46 år. De auktoriserade revisorerna och personer med dubbla yrkesroller hade i genomsnitt arbetat både inom sina revisionsbyråer och inom yrket i fler år än de auktoriserade redovisningskonsulterna hade.

	N	Min	Max	Medel	Std.avv
<b>Professionell identitet auktoriserade revisorer</b>					
Jag är stolt över att vara revisor.	133	4	7	6,38	0,77
Jag är glad att jag valde det här yrket framför andra yrken.	132	3	7	5,83	0,99
När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.	133	1	7	5,29	1,28
Framgångarna i revisionsprofessionen är mina framgångar.	132	1	7	4,99	1,30
<b>Professionell identitet auktoriserade konsulter</b>					
Jag är stolt över att vara auktoriserad redovisningskonsult.	68	4	7	6,03	1,04
Jag är glad att jag valde det här yrket istället för andra yrken.	69	4	7	5,70	1,05
När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.	69	2	7	5,35	1,32
Framgångarna i redovisningskonsultsprofessionen är mina framgångar.	69	2	7	5,06	1,33
<b>Professionell identitet personer med dubbla yrkesroller</b>					
Jag är stolt över att vara revisor.	5	5	7	6,20	0,84
Jag är glad att jag valde det här yrket framför andra yrken.	5	5	7	6,20	0,84
När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.	5	3	6	4,40	1,14
Framgångarna i revisionsprofessionen är mina framgångar.	5	4	7	4,80	1,30
Jag är stolt över att vara auktoriserad redovisningskonsult.	5	4	7	5,60	1,14
Jag är glad att jag valde det här yrket istället för andra yrken.	4	6	7	6,50	0,58
När någon berömmar mitt yrke upplever jag det som en personlig komplimang.	5	3	6	4,40	1,14
Framgångarna i redovisningskonsultsprofessionen är mina framgångar.	5	4	7	4,80	1,30
<b>Organisationell identitet auktoriserade revisorer</b>					
Jag är stolt över att vara en del av revisionsbyrån där jag arbetar.	133	2	7	6,27	0,88
Jag är glad att jag valde att arbeta i den här revisionsbyrån istället för i någon annan revisionsbyrå.	133	2	7	6,17	0,97
När någon berömmar revisionsbyrån där jag arbetar upplever jag det som en personlig komplimang.	133	1	7	5,77	1,24
Framgångarna i revisionsbyrån där jag arbetar är mina framgångar.	133	1	7	5,79	1,30
<b>Organisationell identitet auktoriserade konsulter</b>					
Jag är stolt över att vara en del av revisionsbyrån där jag arbetar.	69	1	7	5,46	1,31
Jag är glad att jag valde att arbeta i den här revisionsbyrån istället för i någon annan revisionsbyrå.	69	1	7	5,29	1,50
När någon berömmar revisionsbyrån där jag arbetar upplever jag det som en personlig komplimang.	69	1	7	4,88	1,47
Framgångarna i revisionsbyrån där jag arbetar är mina framgångar.	69	1	7	4,87	1,37
<b>Organisationell identitet personer med dubbla yrkesroller</b>					
Jag är stolt över att vara en del av revisionsbyrån där jag arbetar.	5	6	7	6,40	0,55
Jag är glad att jag valde att arbeta i den här revisionsbyrån istället för i någon annan revisionsbyrå.	5	6	7	6,40	0,55
När någon berömmar revisionsbyrån där jag arbetar upplever jag det som en personlig komplimang.	5	3	7	5,80	1,64
Framgångarna i revisionsbyrån där jag arbetar är mina framgångar.	5	5	7	6,20	0,84

**Tabell 7.3** Svaren över professionell och organisationell identitet.

I tabell 7.3 visas att de auktoriserade revisorerna använde hela skalan, förutom för påståendet för professionell identitet “Jag är glad att jag valde det här yrket framför andra yrken” där ingen respondent angav en siffra under 3 och för påståendet “Jag är stolt över att vara revisor” där ingen respondent svarade lägre än 4. Däremot använde deltagarna som hade dubbla yrkesroller och de auktoriserade redovisningskonsulterna inte hela skalan. Redovisningskonsulterna använde aldrig siffran 1 på skalan och deltagarna med dubbla yrkesroller angav aldrig en siffra under 3 på skalan för att besvara påståendena för professionell identitet. De auktoriserade redovisningskonsulterna använde hela skalan från 1 till 7 för att besvara påståendena för organisationell identitet men det gjorde inte de auktoriserade revisorerna och personerna med dubbla yrkesroller. För både påståendena “ Jag är stolt över att vara en del av revisionsbyrån där jag arbetar” och “Jag är glad att jag valde att arbeta i den här revisionsbyrån istället för i någon annan revisionsbyrå” var 2 den lägsta siffran på skalan som revisorerna angav. På de återstående två påståendena använde revisorerna hela skalan. Personerna med dubbla yrkesroller angav aldrig en siffra under 3 för att svara på påståendena som gällde organisationell identitet. Standardavvikelseerna för alla påståenden var högre för de auktoriserade redovisningskonsulterna än de auktoriserade revisorerna och för personer med dubbla yrkesroller. Vilket innebar att de auktoriserade revisorerna var mer överens i svaren. I genomsnitt angav både de auktoriserade revisorerna, auktoriserade redovisningskonsulterna och personerna med dubbla yrkesroller en siffra mellan 4 och 6. Alla respondenter hade stark professionell och organisationell identitet eftersom de i genomsnitt angav svaren på påståendena på den högre delen av skalan, det vill säga högre än 3. Av respondenterna hade auktoriserade redovisningskonsulterna svagast organisationell identitet.

	Auktoriserad revisor					Auktoriserad redovisningskonsult					Dubbla yrkesroller				
	N	Min	Max	Medel	Std.avv	N	Min	Max	Medel	Std.avv	N	Min	Max	Medel	Std.avv
<b>Case 1</b>															
a) Din byrå?	133	1	7	3,86	2,39	69	1	7	3,51	2,30	5	1	6	3,20	2,17
b) Din närmsta kollega?	133	1	7	3,86	2,45	69	1	7	4,45	2,22	5	1	4	2,00	1,41
c) Din klients styrelse?	133	1	7	3,70	2,56	69	1	7	4,00	2,56	5	1	7	3,40	2,30
d) En extern expert?	133	1	7	6,11	1,67	69	1	7	6,20	1,51	5	1	7	4,60	2,51
<b>Case 2</b>															
a) Din byrå?	133	1	7	4,95	2,35	69	1	7	5,04	2,27	5	1	7	4,00	2,83
b) Din närmsta kollega?	133	1	7	4,71	2,42	69	1	7	5,52	1,91	5	1	6	3,60	2,41
c) Din klients styrelse?	133	1	7	5,79	2,00	69	1	7	5,74	1,77	5	5	7	6,00	1,00
d) En extern expert?	133	1	7	6,17	1,72	69	1	7	6,52	1,18	5	1	7	4,80	2,49
<b>Case 3</b>															
a) Din byrå?	133	1	7	5,35	2,28	69	1	7	5,29	2,27	5	1	7	4,80	2,68
b) Din närmsta kollega?	133	1	7	5,07	2,44	69	1	7	5,71	1,99	5	1	6	3,40	2,07
c) Din klients styrelse?	133	1	7	6,22	1,73	69	1	7	6,59	1,14	5	6	7	6,80	0,45
d) En extern expert?	133	1	7	6,40	1,56	69	4	7	6,71	0,67	5	4	7	6,20	1,30
<b>Case 4</b>															
a) Din byrå?	133	1	7	3,35	2,42	69	1	7	3,26	2,20	5	1	7	4,00	2,83
b) Din närmsta kollega?	133	1	7	3,38	2,44	69	1	7	4,06	2,16	5	1	6	3,00	2,35
c) Din klients styrelse?	133	1	7	5,32	2,28	69	1	7	6,06	1,60	5	5	7	6,40	0,89
d) En extern expert?	133	1	7	5,91	1,98	69	1	7	6,55	1,13	5	4	7	5,80	1,30

**Tabell 7.4** Svaren över case.

Hur de auktoriserade revisorerna, redovisningskonsulterna och personerna med dubbla yrkesroller svarade på casen illustreras i tabell 7.4. De auktoriserade revisorerna utnyttjade hela skalan från 1 till 7 för att besvara casen. Detta gjorde även de auktoriserade redovisningskonsulterna, förutom i case 3 när de diskuterade situationen med en extern expert. Då valde auktoriserade redovisningskonsulter att inte använda siffra från 1 till 3. Personer med dubbla yrkesroller använde hela skalan vid sex av totalt sexton svar. I genomsnitt angav både auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter en siffra mellan 3 och 6, vilket innebär att de uppfattade det som viktigt att upprätthålla tystnadsplikten. Speciellt viktigt ansåg de att det var att upprätthålla tystnadsplikten mot externa experter då detta medelvärde var högst i alla case. De fem personerna med dubbla yrkesroller hade olika uppfattningar om tystnadsplikt, eftersom medelvärdena och standardavvikelsena skilde sig åt i casen och vem de valde att diskutera med. Dessa fem personer ansåg att det var minst viktigt att upprätthålla tystnadsplikten mot sina kollegor. De auktoriserade revisorerna var mer oense

i svaren, eftersom de hade en högre standardavvikelse än de auktoriserade redovisningskonsulterna.

### 7.1.2 Nya variabler

Nedan beskrivs hur nya variabler skapades och de presenteras med beskrivande statistik och alfa-värden. Alfa-test utfördes för att reducera antalet variabler och för att möjliggöra att kunna mäta koncept. Fortsättningsvis kommer variablerna yrkesroll och arbetsuppgifter inte användas eftersom variablerna var relaterade till personer med dubbla yrkesroller. Personer med dubbla yrkesroller kommer inte heller att behandlas i fortsättningen. Eftersom webbenkäten endast erhöll fem svar från personer med dubbla yrkesroller och vi anser att det är en för låg svarsfrekvens för att kunna utföra hypotesprövningar.

Innan hypotesprövningen sammanslogs de fyra påståendena för auktoriserade revisorers professionella identitet till en variabel. Samma procedur gjordes med påståendena för auktoriserade redovisningskonsulter. Nya variabler konstruerades eftersom alla fyra påståendena för revisorer och alla fyra påståendena för redovisningskonsulter mäter samma koncept som är professionell identitet (s. 52) Efter det upprepades detta på påståendena för auktoriserade revisorer och redovisningskonsulters organisationella identiteter. Därmed fanns fyra nya variabler. Dessa variablers reliabilitet testades sedan med hjälp av Cronbach's alpha-test. Om alfa-värden överstiger 0,7 anses de tillsammans vara lämpligt utformade för att samverka och mäta samma sak. Ju högre alfa-värde desto högre anses korrelationen mellan de sammanslagna variablerna vara. (Pallant, 2010)

	Auktoriserade revisorer						Auktoriserade redovisningskonsulter					
	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa
Professionell identitet	133	3	7	5,70	0,88	0,74	68	4	7	5,66	1,00	0,82
Organisationell identitet	133	2	7	6,00	0,08	0,83	69	1	7	5,13	0,15	0,93

**Tabell 7.5** *Koncepten professionell och organisationell identitet.*

Utifrån tabell 7.5 tolkas att alla alfa-värden översteg 0,7 och den nya variabeln organisationell identitet för auktoriserade redovisningskonsulter hade högst alfa-värde av de fyra nya variablerna. För de sammanslagna påståendena kring professionell identitet angav de auktoriserade revisorerna som lägst en 3 och för organisationell identitet svarade de som lägst 2. De auktoriserade redovisningskonsulterna använde hela skalan för att besvara de



sammanslagna påståendena för organisationell identitet, men för de sammanslagna påståendena för professionell identitet angav de aldrig en siffra som var lägre än 4. Utifrån de nya variablerna kunde vi avläsa att auktoriserade revisorer hade starkare organisationell identitet än professionell identitet eftersom medelvärdet för organisationell identitet var högre än medelvärdet för professionell identitet. Dessutom var spridningen låg i de auktoriserade revisorernas svar för organisationell identitet. Det vill säga de flesta auktoriserade revisorer angav samma svarsalternativ på påståendena som var relaterade till organisationell identitet. Däremot hade auktoriserade redovisningskonsulter starkare professionell identitet än organisationell identitet eftersom medelvärdet var högre för professionell identitet än för organisationell identitet. Spridningen i auktoriserade redovisningskonsulters svar för organisationell identitet var låg, vilket innebar att de flesta auktoriserade redovisningskonsulterna var överens i svaren kring dessa påståenden.

Innan hypotesprövningen sammanslogs även alternativet din byrå för alla case som de auktoriserade revisorerna besvarat till en variabel. Därefter upprepades detta separat för alternativen din närmsta kollega, din klients styrelse och en extern expert. Efter det utfördes detta även på de auktoriserade redovisningskonsulternas svar. Därmed fanns åtta nya variabler. Avsikten med detta var att vidare testa hur respondenterna agerade vid tystnadsplikt när de pratade med olika personer oavsett i vilken situation de befann sig i (s. 51). Vi genomförde även Cronbach's alpha-test för dessa nya variabler för att se deras reliabilitet. På grund av det var en ny mätningsteknik kan ett alfa-värde på 0,6 anses vara den acceptabla nedre gränsen (Hair et al, 2010).

	Auktoriserade revisorer						Auktoriserade redovisningskonsulter					
	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa
<b>Din byrå</b>	133	1	7	4,38	1,89	0,81	69	1	7	4,28	1,70	0,75
<b>Din närmsta kollega</b>	133	1	7	4,26	2,00	0,84	69	1	7	4,93	1,70	0,84
<b>Din klients styrelse</b>	133	1	7	5,26	1,51	0,65	69	1	7	5,60	1,29	0,65
<b>En extern expert</b>	133	1	7	6,15	1,29	0,72	69	3	7	6,50	0,82	0,67

**Tabell 7.6** *Koncepten din byrå, din närmsta kollega, din klients styrelse och en extern expert.*

Resultatet av ovan nämnda sammanslagning illustreras i tabell 7.6 Alfa-värdena för de åtta nya variablerna översteg 0,6 och därför anses de vara lämpligt utformade för att samverka. Högst alfa-värde hade alternativet din närmsta kollega och lägst hade alternativet din klients

styrelse för både auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter. De sammanslagna variablerna visade att de auktoriserade revisorerna hade använt hela skalan. Det hade även de auktoriserade redovisningskonsulterna gjort, förutom när det gällde en extern expert för då hade de aldrig svarat lägre än 3. Spridningen för alla alternativ var lägre för auktoriserade redovisningskonsulter än för auktoriserade revisorer och det innebar att de var mer ense i svaren. Medelvärden visade att både auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter tyckte att det var viktigast att upprätthålla tystnadsplikten när de pratade med en extern expert.

För att undersöka om de 12 nya variablerna var normalfördelade eller inte genomförde vi ett Kolmogorov-Smirnov test på alla de nya variablerna. Testet visade att alla nya variabler utom din byrå för revisorer, din byrå för redovisningskonsulter, din närmsta kollega för revisorer, din närmsta kollega för redovisningskonsulter och din klients styrelse för redovisningskonsulter hade ett p-värde på 0,00 och därför var de inte normalfördelade. Även dessa svar kommer vidare i studien att behandlas som om de vore normalfördelade eftersom mer än 30 stycken svar kan anses vara tillräckligt många svar (Pallant 2010; Djurfeldt 2010).

### **7.1.3 Dummyvariabler**

Vi genomförde en omkodning för variabeln som var uppdelad i kategorier. Denna variabel var byråtillhörighet. Den omkodades till en dummyvariabel med värdena 0 och 1. Avsikten med omkodningen var att använda denna som en oberoende variabel när en multivariat regressionsanalys genomfördes (Djurfeldt, 2010) Variabeln byråtillhörighet delades upp i fem olika dummyvariabler:

- PwC (1) övriga (0),
- EY (1) övriga (0),
- Deloitte (1) övriga (0),
- KPMG (1) övriga (0),
- Övriga (1) PwC, EY, Deloitte och KPMG (0).

### **7.1.4 Korrelationstest**

För att testa om det fanns ett samband mellan två variabler genomfördes två stycken korrelationstester, en för auktoriserade revisorer och en för auktoriserade redovisningskonsulter. I korrelationsmatriserna (Appendix 5 s. 103 och Appendix 6 s.104) kunde utläsas om det fanns ett linjärt samband mellan två variabler, hur starkt sambandet var och vilken lutning det eventuella sambandet hade (Pallant, 2010). Variablerna som

korrelationsmatriserna bestod av var intervall-, dikotom- och kvotvariabler. Därför genomfördes två Pearsons korrelationsmatriser. (Pallant, 2010). Vid tolkningen av data tog vi hänsyn till Pearsons koefficient och signifikansnivå, eftersom de visade på om det var ett positivt eller negativt samband samt hur stor signifikansen var (Pallant, 2010). Signifikansnivån som användes var 10 % eftersom det gör att vi också tar hänsyn till svaga samband för inom företagsekonomi är det relativt vanligt (Jmf Bjørnenak, 1997; Tagesson et al, 2005; Körner, 1985; Sánchez Ballesta & García-Meca, 2005) Signifikansnivåerna visades i korrelationsmatriserna med (†), (\*), (\*\*), (\*\*\*) beroende på hur starkt det eventuella sambandet var. Ett svagt samband där  $P < 0,10$  symboliserade (†). Ett samband med 95 % konfidensgrad visades med symbolen (\*) det vill säga  $p < 0,05$ . Sambandet mellan två variabler och p- värdet  $<0,01$  presenterades med symbolen (\*\*). Det starkaste sambandet med 100 % konfidenssäkerhet visades däremot med (\*\*\*)

#### **7.1.4.1 Revisorer**

Korrelationsmatrisen för auktoriserade revisorer presenteras i (Appendix 5 s. 103).

Utifrån korrelationsmatrisen kan tolkas att det finns samband mellan en oberoende variabel och en beroende variabel.

#### **Case 1**

Case 1 handlade om att den auktoriserade revisorn upptäcker att klienten begått ett ekonomiskt brott. Ju svagare organisationell identitet revisorer har, desto mer viktigt uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de väljer att prata med sin närmsta kollega. Det visade sig att revisorers ålder, antal år inom revisionsbyrån och antal år inom yrket också påverkade. Ju äldre revisorer var, desto viktigare ansåg de att det var att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterade med sin närmsta kollega. Detta gällde även när revisorer hade arbetat länge i yrket eller inom sin revisionsbyrå. Det spelade även roll i vilken revisionsbyrå revisorer arbetade i. Revisorer som inte arbetar inom övriga revisionsbyråer uppfattar att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin närmsta kollega eller med en extern expert. Däremot anser revisorer att det är mer viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar denna situation med klientens styrelse. Detta gällde även för auktoriserade revisorer som arbetade inom revisionsbyrån PwC. Revisorer som arbetar inom PwC anser också att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med någon på deras byrå. Kvinnliga revisorer tycker att det är mer viktigt att

upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin klients styrelse än vad manliga revisorer tycker. Revisorer tycker även att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse och när de har svag organisationell identitet.

### **Case 2**

Det finns ett samband mellan professionell identitet och case 2. Case 2 var att revisorn i andra hand fick höra att klientens redovisningschef åkt fast för bilonykterhet. I denna situation skulle revisorer med svagare professionell identitet uppfatta tystnadsplikten som mer viktigt när de väljer att diskutera med sin byrå och sin klients styrelse. I detta case uppfattar kvinnor det som mer viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin klients styrelse. Revisorer som inte arbetar på Deloitte eller KPMG uppfattar det som mer viktigt att i detta case upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar casen med sin klients styrelse. Revisorer som inte arbetar på KPMG uppfattar det dessutom som mer viktigt att i detta fall även upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med en extern expert.

### **Case 3**

Utifrån korrelationsmatrisen kan utläsas att det finns samband mellan några variabler och case 3. Case 3 innefattar att revisorn får vetskap om att en klients företags vd har varit på en anställningsintervju hos ett konkurrerande företag. Variablerna som hade samband med caset var kön, KPMG, PwC och antal år revisorn arbetat inom sin revisionsbyrå. Kvinnliga revisorer tycker att det är viktigare att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse än vad de manliga revisorerna tycker. Även revisorer som inte arbetar på KPMG tycker att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse. Däremot tycker revisorer som arbetade inom PwC att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega. Ju längre tid revisorer arbetat inom sin revisionsbyrå, desto viktigare tycker de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med en extern expert.

### **Case 4**

Case 4 handlade om att revisorns revisionskollega hade gjort ett misstag i sitt revisionsarbete som revisorn hann upptäcka i tid. I denna situation skulle revisorn med svag professionell identitet diskutera situationen med sin revisionsbyrå, sin närmsta kollega och sin klients styrelse. Det finns även ett samband mellan organisationell identitet och case 4. Ju lägre organisationell identitet revisorer har, desto mer viktigt uppfattar att det är att upprätthålla

tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega. Mellan erfarenhet och case 4 finns det också ett samband. Eftersom ju längre tid revisorer arbetat inom sitt yrke, desto mer viktigt uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse. Revisorer som inte arbetar inom övriga revisionsbyråer uppfattar att det i case 4 är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med en extern expert.

## **Övrigt**

Enligt enkätundersökningen hade manliga revisorer arbetat i fler antal år inom sina revisionsbyråer än kvinnliga revisorer. Inom revisionsbyrån PwC arbetar fler kvinnliga än manliga revisorer och inom PwC arbetar fler yngre revisorer än äldre. Revisorer som inte arbetar inom PwC har stark organisationell identitet. Däremot arbetar flera manliga revisorer än kvinnliga inom övriga byråerna. Det finns även samband mellan de två kontrollvariablerna antal år inom revisionsbyrån och antal år inom yrket. Ju fler antal år revisorer arbetat inom sitt yrke, desto fler år har revisorn arbetat inom sin revisionsbyrå. Ju längre revisorer arbetat inom yrket, desto starkare är deras professionella identitet. Ett annat samband är mellan ålder och antal år inom revisionsbyrån. Ju äldre revisorer är, desto längre tid har de arbetat inom sin revisionsbyrå och inom yrket. Revisorerna som arbetar på EY och KPMG har arbetat där under flera år inom men revisorer som arbetar inom övriga revisionsbyrå har arbetat under en kort tidsperiod.

### **7.1.4.2 Redovisningskonsulter**

Korrelationsmatrisen för auktoriserade redovisningskonsulter finns i Appendix 6 (s. 104) I korrelationsmatrisen kan utläsas att det finns samband mellan en beroende och en oberoende variabel.

#### **Case 1**

Case 1 handlade om att den auktoriserade redovisningskonsulten upptäcker att klienten begått ett ekonomiskt brott. Det fanns ett samband mellan detta case och de auktoriserade redovisningskonsulterna som arbetar på övriga revisionsbyråer eller på Deloitte. De uppfattar det som viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med någon på sin revisionsbyrå. Det finns också ett samband mellan antalet år som de auktoriserade redovisningskonsulterna hade arbetat inom sina revisionsbyråer och case 1. Nämligen att ju färre antal år de arbetat inom sin revisionsbyrå, desto mer viktigt uppfattar de att det i case 1 är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega. De

redovisningskonsulter som inte arbetade inom KPMG anser att det i detta case är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega.

### **Case 3**

Case 3 innebar att auktoriserade redovisningskonsulter fick vetskap om att deras klients vd varit på en anställningsintervju hos ett konkurrerade företag. I korrelationsmatrisen kunde utläsas att ju lägre professionell identitet som auktoriserade redovisningskonsulter har, desto mer viktigt uppfattar de i denna situation att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin byrå eller sin närmsta kollega.

### **Case 4**

Case 4 handlade om att en kollega till den auktoriserade redovisningskonsulten gjort ett misstag i sitt redovisningskonsultsarbete. De auktoriserade redovisningskonsulterna som inte arbetade på PwC ansåg att det i denna situation var viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterade med sin byrå. De auktoriserade redovisningskonsulterna som inte arbetade på KPMG ansåg istället att det i denna situation var viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratade med sin närmsta kollega. De auktoriserade redovisningskonsulterna som inte arbetade på Deloitte ansåg istället att det var viktigt i denna situation att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterade med sin klients styrelse. Det visade sig även att ju lägre organisationell identitet som de auktoriserade redovisningskonsulter har, desto mer viktigt uppfattar de att det i denna situation är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse.

### **Övrigt**

Ett annat samband som framkom var att de manliga auktoriserade redovisningskonsulterna i fler år hade arbetat inom sina respektive revisionsbyråer än vad kvinnliga auktoriserade redovisningskonsulter hade. Inom övriga revisionsbyråer hade flera manliga auktoriserade redovisningskonsulter arbetat än kvinnliga, men inom PwC arbetar dock fler kvinnliga än manliga auktoriserade redovisningskonsulter. Inom revisionsbyråerna EY och KPMG har de auktoriserade redovisningskonsulterna arbetat i flera år och inom övriga revisionsbyråer arbetar de auktoriserade redovisningskonsulterna arbetat under få år. Det fanns även ett samband mellan ålder och antal år inom byrån och yrket. Ju äldre redovisningskonsulterna är desto länge har de arbetat inom sin revisionsbyrå och inom sitt yrke. Ju längre de auktoriserade redovisningskonsulterna har arbetat inom revisionsbyrån, desto längre har de

arbetat inom sitt yrke. Det visade sig även att ju längre de arbetat inom yrket, desto starkare professionell identitet hade de och ju äldre de är, desto starkare professionell identitet har de. Däremot visade det sig att ju färre år de hade arbetat inom revisionsbyrån, desto starkare var deras organisationella identitet.

### **7.1.5 Hypotesprövning**

Vid hypotesprövningen testades aldrig hypotes 3 eftersom enbart fem personer angav att de hade dubbla yrkesroller (tabell 7.1 s.59) Vi testade hypotes 1 och 2 med multipla linjära regressionsanalyser. Multipla linjära regressionsanalyser gav oss möjlighet att förklara samband mellan en beroende och två eller flera oberoende variabler (Djurfeldt, 2010) Vi skapade dessa separat för var och en av de beroende variablerna som var: din byrå, din närmsta kollega, din klients styrelse och en extern expert. De oberoende variablerna var professionell identitet och organisationell identitet. Vi valde även att inkludera kontrollvariablerna som oberoende variabler i regressionsanalyserna för att testa om dessa variabler har påverkan på de beroende variablerna. Dessa kontrollvariabler var kön, ålder, antal år inom revisionsbyrån, antal år inom yrket, PwC, EY, Deloitte, KPMG, övriga revisionsbyråer och Big 4. Dessa variabler kunde vi inkludera eftersom alla kontrollvariabler var kvotvariabler eller omkodade till dummyvariabler.

Signifikansnivån som användes var 10 % eftersom det inom företagsekonomi är relativt vanligt (Jmf Bjørnenak, 1997; Tagesson et al, 2005; Körner, 1985; Sánchez Ballesta och García-Meca 2005) Först testades varje beroende variabel med alla variabler utom en kontrollvariabel. Den kontrollvariabeln som uteslöts var en revisionsbyrå i taget för att kunna jämföra revisorerna inom den revisionsbyrån som uteslöts med revisorerna inom de övriga revisionsbyråer där det eventuellt fanns signifikans. Det gjordes för att ta reda på hur revisorer på olika revisionsbyråer agerar vid tystnadsplikt och se om detta skilde sig åt mellan revisionsbyråer. Eftersom testerna gjordes med alla oberoende variabler och alla kontrollvariabler kunde det avläsas om det fanns multikollinaritet mellan variablerna.

Multikollinaritet kan finnas om VIF-värdet överstiger 2,5 eller 4 eller 10 och innebär att en oberoende variabel samverkar med en eller flera oberoende variabler (jmf, Chen et al, 2007; Everitt, 1996; Miles & Shevlin, 2001; Allison, 1999). Vid samtliga test fanns multikollinaritet mellan variabeln antal år som revisorer arbetat inom yrket och variabeln revisorers ålder. Multikollinaritet fanns även i alla test för redovisningskonsulter mellan variabeln antal år som

redovisningskonsulter arbetat inom yrket och variabeln redovisningskonsulters ålder. Därför kunde dessa variabler inte tillsammans inkluderas i en och samma regression. För att förebygga att inte finnas multikollinearitet utfördes tester separat där vi uteslöt en av dessa variabler och då fick vi VIF värden som var omkring 1 för samtliga variabler som var inkluderade i regressionen.

Totalt genomfördes 72 stycken regressionsanalyser för auktoriserade revisorer och 72 stycken för auktoriserade redovisningskonsulter. Sedan valde vi ut fyra modeller för auktoriserade revisorer som sammanställdes i en modell. Detta genomfördes även för auktoriserade redovisningskonsulter. Modellerna som valdes var de som innehöll flest signifikanta variabler eller de som innehöll variabler som var nära signifikansnivån. En av revisionsbyråerna används som referenskategori för att kunna genomföra regressionsanalyser. PwC användes som referenskategori.

### 7.1.5.1 Revisorer

Revisorer	Modell 1		Modell 2		Modell 3		Modell 4	
	Din byrå		Din närmsta kollega		Din klients styrelse		En extern expert	
	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel
Prof. ident	-0,22	0,19	-0,18*	0,20	-0,18*	0,15	-0,04	0,13
Org.ident	-0,01	0,18	-0,13	0,18	-0,13	0,14	0,02	0,12
Kön	0,08	0,35	-0,08	0,36	0,21*	0,27	0,01	0,24
Ålder	-0,07	0,02	0,04	0,02	0,03	0,02	-0,11	0,01
År byrå	0,18	0,02	0,21†	0,02	0,17	0,02	0,17	0,02
EY	-0,10	0,55	-0,05	0,57	0,00	0,42	0,03	0,38
Deloitte	-0,11	1,01	-0,17†	1,04	-0,15†	0,77	-0,01	0,69
KPMG	-0,11	0,68	-0,05	0,70	-0,21*	0,52	-0,16	0,47
Övriga	-0,05	0,40	-0,20†	0,41	-0,02	0,31	-0,17	0,28
Konstant	7,39	1,81	8,03	1,86	7,59	1,38	6,91	1,24
R <sup>2</sup>	0,08		0,13		0,16		0,07	
Just R <sup>2</sup>	0,01		0,07		0,09		0,00	
F-värde	1,14		2,11*		2,51**		0,98	

†p < 0.10; \*p < 0.05; \*\*p < 0.01; \*\*\*p < 0.001

Tabell 7.7 Multipel linjär regressionsanalys auktoriserade revisorer.

Den ovannämnda tabellen 7.7 visar de sammanställda regressionsanalyserna för auktoriserade revisorer. I modellen är alla oberoende variabler och kontrollvariabler inkluderade, förutom revisionsbyrån PwC. Utifrån modell 1 och 4 utläses att ingen av de oberoende variablerna



eller kontrollvariablerna kunde förklara revisorernas agerade. Detta gällde oavsett vilken av de fyra situationerna som testades där tystnadsplikten var involverad när de i modell 1 diskuterade med sin byrå och i modell 4 diskuterade med en extern part. Detta kunde utläsas eftersom signifikansnivå i båda fallen översteg 10 procent.

De oberoende variablerna kunde däremot förklara den beroende variabeln din närmsta kollega och det påvisas i modell 2. Det vill säga revisorernas agerade vid tystnadsplikt när de diskuterade med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse kunde förklaras av några av oberoende variablerna. Revisorerna agerande vid tystnadsplikt och diskussion med sin närmsta kollega kunde förklaras med 13 % av de oberoende variablerna som var med i regressionsanalysen. Detta påvisar  $R^2$ -värdet. Det fanns ett negativt samband mellan professionell identitet och den beroende variabeln revisorers närmaste kollega. Vilket innebär att ju svagare professionell identitet revisorerna har, desto mer viktigt uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega. Revisorer som arbetar på PwC anser att det är viktigare att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega än vad revisorer som arbetar inom Deloitte eller på övriga revisionsbyråer anser. Ju längre tid revisorerna arbetat inom revisionsbyrån, desto viktigare anser de att det är att upprätthålla tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega.

De oberoende variablerna kunde också förklara den beroende variabeln din klients styrelse och det visas i tabell 7.7 under modell 3. Det vill säga revisorernas agerade vid tystnadsplikt kunde förklaras av några av de oberoende variablerna när revisorerna valde att diskutera med sin klients styrelse. Revisorerna agerande vid tystnadsplikt vid diskussion med sin klients styrelse kunde förklaras med 16 % av variablerna som var med i regressionsanalysen. Detta påvisar  $R^2$ -värdet. Variablerna som kunde förklara den beroende variabeln var: professionell identitet, kön, revisionsbyråerna KPMG och Deloitte. Ju svagare professionell identitet revisorer har, desto viktigare uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse. Det är framförallt kvinnliga revisorer som anser att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse. Revisorer som arbetar inom PwC anser att det är viktigare att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sina klienters styrelser än de revisorer som arbetade på Deloitte eller KPMG.

Sammanfattningsvis kan några av de oberoende variablerna förklara de beroende variablerna din närmsta kollega och din klients styrelse, men inte din byrå och en extern expert. Tabell 7.7

anses i alla fall vara signifikant då två av de fyra ingående modellerna var signifikanta. I modell 3 var signifikansnivåerna  $p < 0,01$  nivå och i modell 2 var de  $p < 0,05$  nivå. Alltså förklarar de oberoende variablerna i modell 3 revisorernas agerande vid tystnadsplikt när de diskuterade med klients styrelse med 99% och modell 2 förklarar revisorernas agerande vid tystnadsplikt när de pratade med sin närmsta kollega med 95% .

### 7.1.5.2 Redovisningskonsulter

Konsulter	Modell 1		Modell 2		Modell 3		Modell 4	
	Din byrå		Din närmsta kollega		Din klients styrelse		En extern expert	
	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel	Std.Beta	Std.fel
Prof. ident	-0,11	0,23	-0,23	0,23	-0,04	0,16	-0,01	0,12
Org.ident	-0,08	0,16	0,08	0,17	-0,01	0,12	0,04	0,09
Kön	-0,09	0,43	-0,01	0,44	-0,01	0,31	0,08	0,23
Ålder	0,13	0,03	0,29	0,03	0,05	0,02	-0,08	0,02
År byrå	-0,09	0,03	-0,19	0,03	0,10	0,02	0,14	0,02
EY	0,12	0,65	0,00	0,66	0,13	0,47	-0,01	0,34
Deloitte	0,19	1,09	0,05	1,10	-0,14	0,78	0,00	0,56
KPMG	-0,08	0,89	-0,20	0,91	-0,07	0,64	-0,10	0,46
Övriga	0,22	0,51	0,02	0,52	-0,02	0,37	0,01	0,27
Konstant	4,83	1,58	5,01	1,60	5,48	1,14	6,51	0,82
R2	0,12		0,12		0,07		0,03	
Just R <sup>2</sup>	-0,02		-0,02		-0,08		-0,12	
F-värde	0,86		0,84		0,47		0,18	

† $p < 0.10$ ; \* $p < 0.05$ ; \*\* $p < 0.01$ ; \*\*\* $p < 0.001$

**Tabell 7.8** Multipel linjär regressionsanalys auktoriserade redovisningskonsulter.

Den ovanstående tabellen 7.8 visar de sammanställda regressionsanalyserna presenterade i fyra modeller för auktoriserade redovisningskonsulter. De övriga 68 regressionerna som utfördes utöver de fyra som presenteras i tabellen hade samma signifikansnivåer som de fyra modellerna. Dock kunde skilja sig med en liten marginal som därför inte hade betydelse. Utifrån modell 1, 2, 3 och 4 utläses att ingen av de oberoende variablerna och kontrollvariablerna kunde förklara auktoriserade redovisningskonsulters agerande där tystnadsplikten var involverad. Detta gällde när de diskuterade med sin byrå, sin närmsta kollega, sin klients styrelse eller en extern expert och det kunde utläsas eftersom signifikansnivå i alla fallen översteg 10 procent.

## 7.1.6 Sammanfattning av hypotesprövning

Hypotes	Beroende variabel	Oberoende variabler	Förkastas/ Förkastas ej
1. Professionell identitet påverkar revisorers agerande vid tystnadsplikt i större utsträckning än organisationell identitet.	Din byrå	Professionell och organisationell identitet	Förkastas
	Din närmsta kollega		Förkastas ej
	Din klients styrelse		Förkastas ej
	En extern expert		Förkastas
2. Organisationell identitet påverkar redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt i större utsträckning än professionell identitet.	Din byrå	Professionell och organisationell identitet	Förkastas
	Din närmsta kollega		Förkastas
	Din klients styrelse		Förkastas
	En extern expert		Förkastas
3. Professionell och organisationell identitet för individer med yrkesrollen som revisor och redovisningskonsult påverkar agerande vid tystnadsplikt i olika utsträckning beroende på arbetsuppgifter.	Tystnadsplikt	Professionell och organisationell identitet	Gick ej att testa

Tabell 7.9 Sammanfattning hypotesprövning

## 7.1.7 Hypotesprövning casevis

För att testa hypotes 1 och 2 genomfördes även tester casevis. Det vill säga vi slog ihop din byrå, din närmsta kollega, din klients styrelse och en extern expert för de auktoriserade revisorernas svar i case 1. Sedan upprepades detta för case 2, 3 och 4. Därefter genomfördes samma procedur även för de auktoriserade redovisningskonsulternas svar. Därmed fanns åtta nya variabler. Dessa variablers reliabilitet testades sedan med hjälp av Cronbach's alpha-test.

	Auktoriserade revisorer						Auktoriserade redovisningskonsulter					
	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa	N	Min	Max	Medel	Std.avv	Alfa
Case 1	133	1	7	4,38	1,74	0,75	69	1	7	4,54	1,39	0,51
Case 2	133	1	7	5,40	1,76	0,84	69	1	7	5,71	1,26	0,63
Case 3	133	1	7	5,76	1,64	0,82	69	3	7	6,08	1,13	0,62
Case 4	133	1	7	4,49	1,76	0,77	69	1	7	4,98	1,12	0,45

Tabell 7.10 Koncepten casevis.

Tabell 7.10 visar att alfa-värdet översteg 0,7 i alla fyra case för auktoriserade revisorer. För de auktoriserade redovisningskonsulterna var alfa-värdet tillräckligt högt i case 2 och 3, men för lågt i case 1 och 4. Därför valde vi att vidare testa alla case för auktoriserade revisorer och enbart case 2 och 3 för auktoriserade redovisningskonsulter. Utifrån tabellen kan även utläsas att auktoriserade revisorer använde hela skalan från ett till sju för att svara på alla case. Auktoriserade redovisnings används sig också av hela skalan för att besvara casen förutom i case 3 där de aldrig angav en siffra lägre än 3. Spridningen var i alla case lägre auktoriserade redovisningskonsulter än för auktoriserade revisorer, vilket innebär att de auktoriserade redovisningskonsulterna var mer ense i sina svar. Både auktoriserade revisorer och auktoriserade redovisningskonsulter tyckte att det var viktigaste att upprätthålla tystnadsplikten i case 3 och det kan utläsas av medelvärdet.

Kolmogorov-Smirnov test visade att alla nya variabler utom case 1 för revisorer, case 4 för revisorer, case 1 för redovisningskonsulter och case 4 för redovisningskonsulter hade ett p-värde på 0,00 och därför var de inte normalfördelade. Dessa behandlades som om de vore normalfördelade eftersom mer än 30 stycken svar kan anses vara tillräckligt många svar (Pallant, 2010; Djurfeldt, 2010).

Därefter genomfördes multivariata linjära regressionsanalyser för auktoriserade revisorer. För auktoriserade revisorer testades agerande vid tystnadsplikt i alla case. Resultatet visade att ingen av oberoende variablerna kön, ålder, antal år inom revisionsbyrån och byråtillhörighet kunde förklara revisorers agerande vid tystnadsplikt i alla fyra case eftersom signifikansnivån i alla multivariata regressionsanalyser översteg 10 procent. Därför förkastas hypotes 1 när auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt är situationsbaserad.

För auktoriserade redovisningskonsulter genomfördes också multivariata regressionsanalyser, men enbart för case 2 och case 3. Resultatet visade att ingen av oberoende variablerna som nämndes ovan kunde förklara auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt i case 2 och case 3, då signifikansnivå var högre än 10 procent. Därmed förkastas hypotes 2 när auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt är situationsbaserad.

## 7.2 Diskussion hypotesprövning

Studiens syfte var att förklara sambandet mellan auktoriserade revisorer, redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella och organisationella identiteter och deras agerande vid tystnadsplikt. Deras agerande vid tystnadsplikt testades både vid diskussion med olika individer och i olika situationer. Detta gjordes för att se om det fanns skillnader mellan auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt. Förklaringar till varför vi i hypotes 1 fick samband och i hypotes 2 inte fick samband motiveras nedan. Dock kunde vi inte pröva vår tredje hypotes som gällde individer med dubbla yrkesroller och därför kommer hypotes 3 inte att inkluderas i diskussionen.

### 7.2.1 Hypotes 1

Resultatet i fråga om de multivariata regressionsanalyserna visade att hypotes 1 som handlade om auktoriserade revisorer inte kan förkastas. Eftersom auktoriserade revisorer agerade vid tystnadsplikt vid diskussioner med sin närmsta kollega och sin klients styrelse kan förklaras med en av de oberoende variablerna och några av kontrollvariablerna.

Utifrån tabell 7.7 modell 2 och 3 (s. 72) utläser vi att revisorernas agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega och med sin klients styrelse i större utsträckning påverkas av deras professionella identitet än deras organisationella identitet. Dock var detta samband negativt. Detta innebär att ju mer professionell identitet en auktoriserad revisor har, desto mindre viktigt anser revisorn att det är att upprätthålla tystnadsplikten vid diskussion med sin kollega. Detta kan förklaras utifrån social identitetsteori och ISA 260. Det vill säga revisorer känner samhörighet med en grupp, i detta fall med professionen (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashfort, 1992; Tajfel & Turner, 1985) när de i svåra situationer med tystnadsplikten diskuterar med sin närmsta kollega. Social identitetsteori innebär nämligen att när individer känner samhörighet med en social grupp, så använder de gruppens normer som riktlinjer för sitt beteende (Ellemers et al, 2004). Det kan antas att när revisorer har en professionell identitet så använder revisorerna vid sitt agerande de etiska regler som finns i yrket som riktlinjer. Det vill säga revisorer utgår från vad yrkets etiska regler säger när de i svåra situationer med tystnadsplikt diskuterar med sin kollega. Enligt den etiska standarden ISA (260) ska revisorer i vissa situationer delge information om klientens ekonomiska information till en tredje part. Eftersom det ingår i revisorers yrke att delge information till en

tredje part under visa omständigheter kan vi förklara att revisorer uppfattar det som mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de har professionell identitet.

En annan förklaring till det negativa sambandet mellan professionell identitet och agerande vid tystnadsplikt vid diskussion med sin klients styrelse ges av lagen. I yrket auktoriserad revisor finns det en lagstadgad regel om att revisorer har en upplysningsplikt och därför är de skyldiga att lämna ifrån sig uppgifter om det begärts i ett brottsmål (SFS 2005:551). Detta innebär att revisorer är skyldiga att anmäla brottet till polisen om misstanke finns att inga åtgärder kommer vidtas av styrelsen. Revisorn ska alltså innan anmälan underrätta styrelsen om det finns misstanke kring brott. (Carrington, 2010). Därför skulle detta kunna förklara att revisorer uppfattar det som mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin klients styrelse i en svår situation.

Att revisorer uppfattar tystnadsplikten som mindre viktigt när de diskuterar med sin kollega innebär att revisorer väljer att prata med sin kollega om sin klients ekonomiska situation, även när tystnadsplikten är involverad. Detta agerande kan förklaras utifrån institutionell teori som utgår från att individer inom institutioner sprider sina idéer och uppfattningar inom sin institution (Eriksson -Zetterqvist et al, 2006). Om auktoriserade revisorer sprider sina idéer och uppfattningar inom revisionsbyrån kan det innebära att auktoriserade revisorer diskuterar med sina kollegor. Därför kan det förklara att auktoriserade revisorer uppfattar det som mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega.

Att signifikans fanns kan inte enbart förklaras utifrån social identitetsteori eller institutionell teori. När revisorer har en professionell identitet så känner de samhörighet med professionen och förhåller sig till det som gäller för professionen. Vad som gäller för yrket revisor kan förklaras med professionsteori. Därför kan även professionsteori ge en förklaring till varför signifikans fanns mellan professionell identitet och auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin kollega och sin klients styrelse. Yrket revisor är en profession och innefattar att tjänster ska utföras för det allmännas bästa. (Brante & Lindh, 2009) Det vill säga revisorer ska utföra tjänster genom att agera utifrån intressenternas intressen. Detta stöds även i en studie av Sweeney & McGarry (2011) som visar att revisorers mål är att ge kvalité till intressenterna genom att agera utifrån deras intressen när de granskar ett företags finansiella information. Detta stöds även i denna studies kvalitativa förundersökning i intervjufråga 1 (s. 37 ) Svaret som gavs på denna fråga var att revisorer i

sitt yrke ska agera utifrån tredje part bästa, som är klienternas intressenter. Revisorernas ska ge en kvalitetsstämpel på arbetet genom att vara oberoende mot sina klienter. Att revisorer är oberoende mot sina klienter innebär att de ska informera en tredje part när klienter har begått brott. Det finns möjlighet att när auktoriserade revisorer är oberoende så väljer de att diskutera med en tredje part. Det kan därför vara en förklaring till varför revisorer anser att det är mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse och när de har stark professionell identitet.

Studien fann inget samband mellan revisorers organisationella identitet och deras agerande vid tystnadsplikt vid fyra olika situationer. Detta betyder inte att auktoriserade revisorer inte har organisationell identitet. Utan auktoriserade revisorer kan fortfarande ha en organisationell identitet, eftersom medelvärdet för organisationell identitet för alla påstående som behandlade organisationell identitet var höga se tabell 7.5 (s. 64). Auktoriserade revisorers organisationella identitet kanske påverkar deras agerande vid tystnadsplikt vid andra situationer än de fyra situationerna som användes i studien. Eftersom situationer har en stor påverkan på en individs agerande när en individ utför en handling och ett handlingsteoretiskt perspektiv antas (Talcott, 1968).

En annan förklaring till varför inget samband mellan organisationell identitet och revisorers agerande vid tystnadsplikt fanns kan ges av social identitetsteori. Revisorer kan identifiera sig med olika grupper som exempelvis kan vara revisionsbyrån (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashforth, 1992; Tajfel & Turner, 1985) I denna studie fann vi inget belägg för att revisorer identifierar sig med sin revisionsbyrå. Det kan bero på att revisorer istället kan ha en annan identitet, exempelvis en identitet som innebär samhörighet med klienten (Warren & Alzola, 2009).

Individer kan ha multipla identiteter som innebär att individer har fler olika roller samtidigt (Settles, 2004; Pratt & Foreman, 2000) Exempel på multipla identiteter kan vara professionell och organisationell identitet (Hekman et al, 2009; Bamber & Iyer, 2002) I denna studie visade det sig att auktoriserade revisorer inte hade båda två identiteterna vid agerande med tystnadsplikt, eftersom det enbart var professionell identitet som påverkade deras agerande vid tystnadsplikt. Dock finns möjligheten att auktoriserade revisorer fortfarande kan ha multipla identiteter som påverkar deras agerande vid tystnadsplikt eftersom multipla identiteter kan innefatta flera identiteter än enbart professionell och organisationell identitet.

Exempel på flera multipla identiteter är mor, fru, vän, arbetsgivare (Settles, 2004) Denna studie tog inte hänsyn till dessa identiteter.

### **7.2.2 Hypotes 2**

I de multivariata regressionsanalyserna visade resultatet att hypotes 2 gällande auktoriserade redovisningskonsulter förkastas. Vilket innebär att auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt i olika situationer och vid diskussioner med olika individer inte kunde förklaras med varken professionell identitet, organisationell identitet eller med de valda kontrollvariablerna.

En anledning till att ingen av variablerna förklarar auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikten kan ges utifrån handlingsteori. Situationer påverkar nämligen en handling. Det vill säga individer utför olika handlingar beroende på situationen. (Talcott, 1968) Studien innehöll endast fyra situationer som auktoriserade redovisningskonsulter fick ta ställning till. Därför finns möjlighet att samband hade kunnat uppstå om andra situationer valts att inkluderas i studien.

En annan förklaring till varför ingen av variablerna kan förklara auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt kan ges utifrån social identitetsteori. Det vill säga varför inget samband fanns mellan tystnadsplikt i olika case och inte heller när auktoriserade redovisningskonsulter diskuterar med olika individer. Social identitetsteori innebär att individer känner samhörighet med yrket eller med organisationen (Bamber & Iyer, 2002; Mael & Ashforth, 1992; Tajfel & Turner, 1985). Det finns en indikator på att auktoriserade redovisningskonsulter känner samhörighet med både yrket och revisionsbyrån där de arbetar, eftersom medelvärdet för både professionell och organisationell identitet var hög se tabell 7.5 (s. 64). Dock fanns det inget samband mellan dessa identiteter och deras agerande vid tystnadsplikt i regressionsanalysen (tabell 7.8 s. 74). Därför finns det möjlighet att auktoriserade redovisningskonsulter har professionell och organisationell identitet, men att det inte påverkar deras agerande vid tystnadsplikt utan istället vid exempelvis agerande vid andra sammanhang.

Ytterligare en förklaring kan ges utifrån social identitetsteori. Individer kan känna samhörighet med en annan social grupp än yrket och organisationen, exempelvis med klienten (Warren och Alzola, 2009). Detta stöds även utifrån studiens kvalitativa förstudie och svaren



som framkom på fråga 3 (s. 39). Det framkom att respondenterna ansåg att det ingår i förtroendet att upprätthålla tystnadsplikten och om de auktoriserade redovisningskonsulterna inte upprätthåller tystnadsplikten förlorar de relativt snabbt sina klienter. Detta kan tolkas som att auktoriserade redovisningskonsulter agerar utifrån sin klients bästa för att inte förlora dem och därmed kanske de identifierar sig med klienten. Vilket kanske istället för professionell eller organisationell identitet påverkar deras agerande vid tystnadsplikt.

Om istället ett institutionellt perspektiv antas kan det icke existerande sambandet mellan auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt och de oberoende variabelerna bero på att redovisningskonsulternas tar agerande vid tystnadsplikt för givet. Eftersom institutionell teori innebär att individer tar saker för givet, som exempelvis vanor, rutiner uppfattningar (Jansson et al, 2013) I detta fall skulle det innebära att auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt är något som de tar för givet och därför kommer de inte att påverkas av vilken samhörighet de känner. Detta stöds även utifrån den kvalitativa förstudien på fråga 4 (s. 40) och fråga 6 (s.42) där respondenterna nämnde att tystnadsplikt är något som de tar för givet och att följa tystnadsplikten blivit en inbyggd arbetsrutin.

### **7.2.3 Kontrollvariabler**

#### **Kön**

Förutom professionell identitet påverkar även kön auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin klients styrelse. I studien visade det sig att kvinnliga revisorer till skillnad från män tycker att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse. Detta kan bero på att kvinnliga revisorer är mer försiktiga med vad de säger än vad manliga revisorer är (Thiruvadi & Huang, 2011). Därför kan detta förklara varför kvinnliga revisorer väljer att inte diskutera med sin klients styrelse och därmed tycker att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikten.

#### **Ålder**

Studien fann ingen samband mellan auktoriserade revisorers ålder och agerande vid tystnadsplikt när de pratar med sin byrå, närmsta kollega, klients styrelse eller med extern expert. Detta kan bero på att den variabeln påverkar auktoriserade revisorers professionella agerande (Sweeney & McGarry, 2011; Kaplan et al, 2008) men det visade sig inte ha någon betydelse för auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt.

### **Antal år inom revisionsbyrå**

I en studie utförd av Broberg (2013) visade det sig att antal år inom revisorsbyrå har en påverkan på organisationell identitet. Studien fann stöd för detta då samband mellan att antal år som auktoriserade redovisningskonsulter arbetat inom sin revisionsbyrå och deras organisationella identitet fanns (avsnitt 7.1.4.2 s.70) Däremot fanns det inget samband mellan antal år som auktoriserade revisorer arbetat inom sin revisionsbyrå och deras organisationella identitet.

Samband fanns mellan antal år som revisorn arbetat inom revisionsbyrå och revisorers agerande vid tystnadsplikt när de pratar med sin närmsta kollega fanns. Detta samband är svagt och positivt. Vilket innebär att ju fler antal år som revisorer har arbetat inom sin revisionsbyrå, desto mer viktigt uppfattar de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin närmsta kollega. En anledning till varför ges utifrån studiens kvalitativa förstudie. I intervjuerna framkom på fråga 2 (s.39) att revisorer har interna policys på sina revisionsbyråer. De skriver ett avtal om tystnadsplikten vid starten av anställningen och dessa följer revisorerna strikt. Det finns möjlighet att auktoriserade revisorer som arbetat länge inom sin revisionsbyrå har följt avtalet strikt i flera år och därmed tycker att det är viktigt att upprätthålla tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega.

### **Byråtillhörighet**

Vi fick även samband mellan revisionsbyrå KPMG och auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega. Sambandet var negativt vilket innebär att auktoriserade revisorer som arbetar inom KPMG och Deloitte tycker att det är mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin klients styrelse, än vad revisorer som arbetar inom PwC tycker. Anledningen till det kan bero på att stora företag är mer kommersiella än små företag och de vill ha goda relationer med sina klienter för att löpande kunna generera stora intäkter (Sweeney & McGarry, 2011). KPMG är en stor revisionsbyrå eftersom den tillhör Big 4 och har därför kommersiella mål och vill ha goda relationer med sina klienter. Det finns möjligheten att KPMG kommunicerar mycket med sina klienters styrelser för att kunna skapa goda relationer. Därför kan det förklara varför auktoriserade revisorer som arbetar inom KPMG tycker att det är mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin klients styrelse.

Det fanns även ett negativt samband mellan auktoriserade revisorer som arbetar inom övriga revisionsbyråer och deras agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega. Samma samband gällde även för auktoriserade revisorer som arbetar inom Deloitte. Det vill säga auktoriserade revisorer som arbetar inom dessa revisionsbyråer anser att det är mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega. Detta kan förklaras utifrån den kvalitativa förstudien och respondenternas svar på fråga 7 (s. 43) På denna fråga berättade respondenterna att revisorer inom samma revisionsbyrå arbetar i ett gemensamt revisionsteam och därför pratar de med sina närmsta kollegor för att kunna fullgöra uppdraget. Av denna anledning kan det finnas möjlighet att auktoriserade revisorer tycker att det är mindre viktigt att upprätthålla tystnadsplikten när de pratar med sin närmsta kollega.

### **Yrkeserfarenhet**

Utifrån korrelationsmatrisen för auktoriserade redovisningskonsulter (Appendix 6 s. 104) fanns det samband mellan antal år som auktoriserade redovisningskonsulters arbetat inom yrket och professionell identitet. Det vill säga ju längre auktoriserade redovisningskonsulter arbetat inom sitt yrke, desto starkare professionell identitet har de. Detta stämmer överens med det som Brante & Lindh (2009) konstaterade att ju länge individer har varit inom sin profession, desto starkare är den professionella identiteten. Detta gällde dock inte för auktoriserade revisorer. Variabeln hade inte heller betydelse för auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt.

### **7.2.4 Sammanfattning**

Sammanfattningsvis påverkas auktoriserade revisorers agerande av professionell identitet och inte av organisationell identitet. Vi fann även att auktoriserade revisorer anser att motparten, det vill säga vem de väljer att diskutera med, är viktigare än i vilken situation de befinner sig i. Detta tyder på att revisorers agerande vid tystnadsplikt är relationsbaserad och inte situationsbaserad.

De auktoriserade redovisningskonsulternas agerande vid tystnadsplikt kunde inte förklaras av de oberoende variablerna eller kontrollvariablerna. Därför spelar varken situation eller relation roll för auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt.

Auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter agerar olika vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin byrå, sin närmsta kollega, sin klients styrelse eller en extern expert i de fyra situationerna som beskrevs i casen. Anledningen till att de agerar olika är för att variablerna som gav signifikans delvis kunde förklara auktoriserade revisorers agerande, men inte alls auktoriserade redovisningskonsulters agerande. Om de hade agerat på samma sätt så hade samma variabler kunnat förklara även auktoriserade redovisningskonsulternas agerande.

	Social identitetsteori	Professionsteori	Handlingsteori	Institutionell teori
Hypotes 1	x	x		x
Hypotes 2	x		x	x

**Tabell 7.11** *Sammanfattning teorier*

Som tabell 7.11 sammanfattar kan social identitetsteori, professionsteori och institutionell teori tillämpas för att förklara varför hypotes 1 inte förkastas. Vidare illustrerar att teorierna social identitetsteori, handlingsteori och institutionell teori används för att förklara varför hypotes 2 förkastas.

## Kapitel 8. Slutsatser

---

*Detta sista kapitel inleds med besvarande av problemformuleringen och en modell som illustrerar resultatet av studien. Vidare redogörs för studiens teoretiska och praktiska implikationer. Avslutningsvis diskuteras förslag till vidare forskning om vad som påverkar auktoriserade revisorer och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt.*

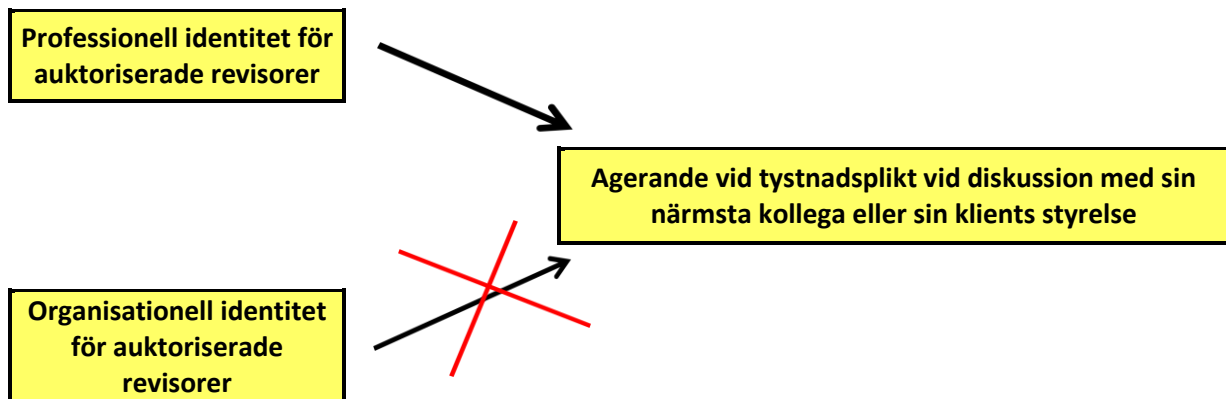
---

### 8.1 Slutsatser

Studiens syfte var att förklara hur professionella och organisationella identiteter påverkar revisorer, redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt. Deras agerande vid tystnadsplikt prövades både i olika situationer och när de diskuterade med olika individer. För att kunna uppnå syftet och besvara problemformuleringen användes en abduktiv forskningsansats. Först genomförde en kvalitativ förundersökning bestående av semi-strukturerade intervjuer med en auktoriserad revisor, en revisorassistent och två stycken auktoriserade redovisningskonsulter eftersom det fanns bristfällig teori kring auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulters och personer med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt. Med hjälp av dessa intervjuer kunde vi komplettera kapitel 3 den teoretiska referensramen, göra vissa ändringar i webbenkäten och sedan använda för att diskutera studiens resultat. Vidare genomförde vi även en kvantitativ studie som baserade på webbenkäter som auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesroller fick besvara. Svarsfrekvensen för auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter var tillräckligt hög för att testa hypotes 1 och 2. Dock var svarsfrekvensen för individer med dubbla yrkesroller låg och därmed kunde den tredje hypotesen inte testas. Av denna anledning kunde vi inte fullständigt besvara studiens problemformulering.

Hypoteserna hade en tillhörande egenskapad modell och varje hypotes hade samma oberoende variabler, det vill säga organisationell och professionell identitet. Dessa oberoende variabler påverkade den beroende variabeln agerande vid tystnadsplikt i olika stor utsträckning, beroende på om hypotesen var relaterad till auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter eller till individer med dubbla yrkesroller. Vid hypotesprövningen prövades dessa oberoende variabelernas och även fem stycken kontrollvariablers påverkan på de beroende variabelerna. Avsikten med detta var att se om det

fanns samband mellan dessa variabler och auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt vid fyra situationer och vid diskussion med olika individer. Hypotesprövningen genomfördes med multipla regressionsanalyser.



**Modell 8.1** Auktoriserade revisorers professionella identitet påverkar agerande vid tystnadsplikt.

Som modell 8.1 ovan illustrerar visade resultatet av hypotesprövningen att professionell identitet förklarar auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega och klients styrelse. Det vill säga professionell identitet innebär att prata. Vidare visar modellen att inget samband fanns mellan auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt och organisationell identitet.

Inga variabler, varken de oberoende variablerna eller kontrollvariablerna förklarar auktoriserade redovisningskonsulter agerande vid tystnadsplikt i de fyra situationerna när de diskuterade med sin byrå, sin närmsta kollega, sin klients styrelse eller en extern expert.

Resultatet av hypotesprövningen visade även att kontrollvariablerna kön och byråtillhörighet påverkar auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin klients styrelse. Vidare visade resultatet att byråtillhörighet och antal år i byrån påverkar auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med närmsta kollega.

Efter hypotesprövningen genomfördes en diskussion av resultaten med en återkoppling till den teoretiska referensramen för att förklara de samband som uppstod. För att förklara sambanden användes teorierna social identitetsteori, professionsteori, och institutionell teori

för hypotes 1. Teorierna handlingsteori, institutionell teori och social identitetsteori användes för att förklara varför vi inte fick samband i hypotes 2. Därmed kan vi inte dra slutsatser om vilken teori som bäst kan förklara resultaten av studien.

För att kunna dra slutsatser om huruvida resultaten gick att generalisera eller inte genomfördes en bortfallsanalys (tabell 6.2 s. 57). Utifrån tabellen framstod att resultaten för auktoriserade revisorer är generaliserbara eftersom könsfördelningen i studien stämde överens med könsfördelningen för det totala antalet auktoriserade revisorer i Sverige. Däremot är resultatet för auktoriserade redovisningskonsulter inte generaliserbart trots att svarsfrekvensen var över 11% . Detta eftersom könsfördelningen för auktoriserade redovisningskonsulter i studien inte stämde överens med könsfördelningen för auktoriserade redovisningskonsulter i Sverige.

De viktigaste slutsatserna som kan dras utifrån denna studie är:

1. För auktoriserade revisorer är motparten viktigare vid agerande med tystnadsplikt än vilken situation de befinner sig i. Detta tyder på att agerande vid tystnadsplikt är relationsbaserad och inte situationsbaserad. För auktoriserade redovisningskonsulter spelar varken situation eller relation roll för agerande vid tystnadsplikt eftersom inget samband finns.
2. Professionell identitet påverkar auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt när de diskuterar med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse i större utsträckning än organisationell identitet.
3. Auktoriserade revisorer och auktoriserade redovisningskonsulter agerar olika vid tystnadsplikt eftersom hypotes 1 som var relaterad till auktoriserade revisorer inte förkastas men hypotes 2 som var skapad för auktoriserade redovisningskonsulter förkastas.

## **8.2 Teoretiska implikationer**

Studien bidrar med hur auktoriserade revisorer agerar vid tystnadsplikt i olika situationer när de diskuterar med olika individer då denna typ av forskning är bristfällig. Det finns ett begränsat antal forskningar kring deras agerande vid tystnadsplikt, då flera studier istället har fokuserat på auktoriserade revisorers agerande vid andra sammanhang.

Det största teoretiska bidraget som denna studie ger är ett sätt att mäta auktoriserade revisorers tystnadsplikt. Tidigare studier har mätt tystnadsplikten genom att respondenter tagit

ställning till ett case (Arnold et al, 2005). Denna studie mätte tystnadsplikt genom fyra case och respondenterna fick ta ställning till huruvida de upprätthåller tystnadsplikten när de diskuterar med olika individer. På det sättet fångas flera aspekter av auktoriserade revisorers agerande eftersom både situationer och relationer testas.

Social identitetsteori och huruvida revisorer känner samhörighet med yrket, organisationen samt klienten har i tidigare studier undersökts (Sweeney & McGarry, 2011; Bamber & Iyer, 2002) Denna studie bidrog genom att använda samma teori, men med en applicering på auktoriserade redovisningskonsulter, vilket inte tidigare gjorts.

Social identitetsteori kan förklara revisorers professionella och organisationella identiteter, men dessa identiteter använde vi även för att försöka förklara auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt. Studien bidrar med en ett genomtänkt samband mellan professionell identitet och agerande vid tystnadsplikt i fyra situationer och vid diskussioner med fyra individer.

I studien användes även handlingsteori som applicerades på auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter för att kunna lyfta fram deras agerande i olika situationer. Detta är inte såvida vi vet testat i tidigare forskning.

Ett annat bidrag som denna studie kan ge är att yrkena auktoriserad revisor och auktoriserad redovisningskonsult är olika. Studiens resultat visade nämligen att professionell identitet, antal år inom byrå, kön samt byråtillhörighet påverkar auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt, men inte auktoriserade redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt.

### **8.3 Praktiska implikationer**

Studiens resultat visar att ju starkare professionell identitet auktoriserade revisorer har, det vill säga ju starkare samhörighet de har med yrket, desto mindre viktigt anser de att det är att upprätthålla tystnadsplikten när de diskuterar med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse. Vilket indikerar att auktoriserade revisorer i sitt arbete inte upprätthåller tystnadsplikten, utan de diskuterar med sin närmsta kollega eller sin klients styrelse. Det kan i sin tur få konsekvenser för auktoriserade revisorer. För om de bryter mot tystnadsplikten kan de snabbt bli av med sina klienter. Därför kan auktoriserade revisorers medvetenhet om hur de



agerar vid tystnadsplikt ökas med hjälp av denna studie. Genom att de är mer medvetna om att de diskuterar sina klienter med andra individer kan de i framtida situationer vara mer observanta på vad de diskuterar med en tredje part.

Med hjälp av studiens resultat kan de auktoriserade revisorerna bli medvetna om att det förekommer att de diskuterar med sin närmsta kollega och sin klients styrelse och skapa bättre arbetsrutiner eller förnya redan existerande arbetsrutiner. Detta för att påminna de auktoriserade revisorerna om att de har tystnadsplikt mot sina klienter och att klienters information inte får föras vidare till en tredje part.

Det som framkom i den kvalitativa förstudien under intervjuerna var att auktoriserade revisorer inte kunde ange en konkret gräns mellan vad de får berätta för sina kollegor. Det kan tyda på att auktoriserade revisorer inte är medvetna om var gränsen går för vad som är tillåtet att diskutera och samtidigt upprätthålla tystnadsplikten. Därför kan det finnas en möjlighet att auktoriserade revisorer diskuterar klienter med sina kollegor mer än vad de borde och därmed inte upprätthåller tystnadsplikten eftersom de är osäkra på var gränsen går. Därför kan revisionsbyråer dra lärdomar av detta och förtydliga dessa gränser till sina medarbetare för att de ska bli mer medvetna om vad de får diskutera och inte får diskutera med sin närmsta kollega.

I de intervjuer som genomfördes i den kvalitativa studien framkom på fråga 1 att många människor förväxlar yrkena auktoriserad revisor och auktoriserad redovisningskonsult (s. 37). Denna studie har behandlat både yrket auktoriserad revisor och yrket auktoriserad redovisningskonsult och genom studiens resultat kan medvetenheten bland allmänheten öka om att auktoriserad revisor och auktoriserad redovisningskonsult är två olika yrken.

## **8.4 Framtida forskning**

Studiens syfte var att undersöka om det fanns samband mellan auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och personer med dubbla yrkesrollers professionella och organisationella identitet och deras agerande vid tystnadsplikt. Dock kunde studiens syfte inte fullständigt uppnås på grund av att den tredje hypotesen inte kunde testas. Hypotesen var relaterad till personer som har dubbla yrkesroller och därför skulle det vara intressant att undersöka om de har en professionell eller organisationell identitet samt om dessa identiteter

påverkar deras agerande vid tystnadsplikt. Vidare skulle personerna med dubbla yrkesrollers agerande vid tystnadsplikt kunna jämföras med auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters agerande för att se om det finns likheter och skillnader.

Utifrån studiens resultat visade det sig att auktoriserade revisorers agerande vid tystnadsplikt är mer relationsbaserad än situationsbaserad. Däremot innehåller studien en begränsning kring situationer och motparter. Därför skulle det vara intressant att göra om samma studie med flera motparter och flera case för att se om resultatet blir samma.

I den kvalitativa förundersökning genomfördes intervjuer och under intervjuerna nämnde den auktoriserade revisorn och de auktoriserade redovisningskonsulterna ofta ordet klient och hur viktig klienten var för dem. Dessutom visade studiens resultat att organisationell identitet inte hade en påverkan på deras agerande vid tystnadsplikt och det kan kanske bero på att auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter har en identitet som är mer relaterat till klienten. Det vill säga de kanske identifierar sig mer med klienten än med sin revisionsbyrå. Därför är ett förslag på framtida forskning att undersöka om auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter har en identitet med klienten och hur det påverkar deras agerande vid tystnadsplikt.

Ett annat tänkbart förslag till framtida forskning är att undersöka auktoriserade revisorers och redovisningskonsulters agerande vid tystnadsplikt med en annan mätningsteknik. Att mäta revisorernas agerande vid tystnadsplikt genom att tillfråga dem om hur de agerar i vissa situationer och när de diskuterar med sin byrå, sin närmsta kollega, sin klients styrelse eller en extern expert är inte den enda mätningstekniken som går att använda. Det finns även andra sätt att undersöka deras agerande som inte studien har tagit i beaktande, som exempelvis med observationer. Om mer tid hade funnits hade deras agerande vid tystnadsplikt kunnat mätas genom att istället utföra observationer.

## **Kapitel 9. Källförteckning**

Adams, B.L., Malone, F.L. and James, W. 1995. 'Confidentiality decisions: the reasoning process of CPAs in resolving ethical dilemmas'. *Journal of Business Ethics*, 14:12, 1015–1020.

Affarsvarlden (2014) Tillgänglig:

<http://www.affarsvarlden.se/hem/nyheter/article2572391.ece>, hämtat 2014-01-28

Aktiebolagslagen (SFS 2005:551), kap 9 §§ 3, 46. Sveriges Rikes Lag 2012. Upplaga 133. Nordstedts Juridik AB.

Allison, P.D., (1999). *Multiple Regression: A Primer*. Pine Forge Press, Thousand Oaks, CA.

Arnold Sr., D, Bernardi, R, Neidermeyer, P, & Schmee, J (2005) 'Personal versus professional ethics in confidentiality decisions: an exploratory study in Western Europe', *Business Ethics: A European Review*, 14, 3, pp. 277-289, Business Source Premier, EBSCOhost, viewed 28 January 2014.

Ashforth, B. E. & Mael, F. (1989) Social Identity Theory and the Organization, *Academy of Management Review*. Jan1989, Vol. 14 Issue 1, p20-39. 20p.

Bakka. J.F, Fivelsdal. E, Lindkvist. L (2006) *Organisationsteori : struktur, kultur, processer*, Malmö : Liber

Bamber, E.M & Iyer, V.M (2002) Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 21, No. 2

Barzegar. B & Salehi.M (2008) Re-Emerging of Agency Problem: Some Evidence from Practicing Non-Audit Services by External Auditors. *The Icfai Journal of Audit Practice*, Vol. V, No. 2

Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8 (1), pp. 3-17.

Brante. T (1988) Sociological Approaches to the Professions. *Acta Sociologica*, 31 (2), 119-142.

Brante.T (2005) Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxisnära forskning*

Brante. T & Lindh. M (2009) Vad är en profession? – Teoretiska ansatser och definitioner. *Vetenskap för profession*

Brewer, M.B & Hewstone, M (2004) *Self and social identity*, Malden Mass; Oxford: Blackwell

Broberg, P. (2013). *The auditor at work: A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. PhD Dissertation. Lund University: Media-Tryck.

Brott, P. E., & Myers, J. E. (1999). Development of professional school counselor identity: A grounded theory. *Professional School Counseling*, 2(5), 339

Bryman, A. och Bell, E. (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Malmö: Liber Ekonomi

Carrington, T (2010), *Revision*, Malmö: Liber

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*. Vol. 25, No 2. PP. 1-20

Chen, C-D., Fan, Y.W., Farn, C-K. (2007) Predicting electronic tollcollection service adoption: An integration of the technology acceptance model and the theory of planned behavior. *Transportation Research Part C* 15 300–311

Collin, S-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. och Hansson, K. (2009) Explaining the

choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), s. 141-174

Conti, S (2011) Lawyers and mental health professionals working together: reconciling the duties of confidentiality and mandatory child abuse reporting. *Family court review*, Vol. 49 No. 2, April 2011 388–399

Cook, C., Heath, F. och Thompon, R.L. (2000). A Meta-Analysis of Response Rates in Web- or Internet-Based Surveys. *Educational and Psychological Measurement*, 60 (6), pp. 821-836.

Deegan. C, Unerman. J (2011) *Financial accounting theory*, Maidenhead : Mc Graw-Hill Education, cop. 2011.

Deloitte (2014) Tillgänglig: <http://www2.deloitte.com/se/sv/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html> hämtat: 2014-04-19

DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48(2), s. 147-160.

Dimant, A (2004), *Revisors oberoende : om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Uppsala : Iustus

Djurfeldt. G, (2010) *Statistisk verktygslåda 1 : samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*, Lund : Studentlitteratur

Duncan. R.E, Williams. B. J, Knowles. A (2013) Adolescents, Risk Behaviour and Confidentiality: When Would Australian Psychologists Breach Confidentiality to Disclose Information to Parents? *Australian Psychologist* 48 (2013) 408–419 The Australian Psychological Society

Dutton. J. E, Dukerich. J. M, Harquail. C. V (1994) Organizational Images and Member Identification, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39 Issue 2, p239-263. 25p. 1 Diagram

Ellemers, N., Dick, G. & Haslam, S.A. (2004) Motivating individuals and groups at work: a social identity perspective on leadership and group performance, *Academy of Management Review*, Vol.29 (3).pp.459-478.

Engerstedt, U. Tidningsbalans (2014) Tillgänglig:

<http://www.tidningenbalans.se/debatt/samma-sekretessregler-bor-galla-for-alla-far-medlemmar/> hämtat 2014-01-27

Eriksson, L.T & Wiedersheim-Paul, F (2011) Att utreda, forska och rapportera, Malmö : Liber

Eriksson-Zetterquist, U, Kalling, T, Styhre, A (2006). Organisation och organisering, Malmö : Liber, 2006 (Kristianstad : Kristianstads boktryckeri)

Everitt, B.S., (1996). Making Sense of Statistics in Psychology. Oxford University Press, Oxford, England.

EY (2014) Tillgänglig: <http://www.ey.com/SE/sv/Services> hämtat 2014-04-19

FAR (2014) Tillgänglig: <http://www.far.se/Branschen/Roller/Redovisningskonsult/> hämtat 2014-01-27

FAR (2014) Tillgänglig:

[http://www.far.se/PageFiles/10453/FAR\\_rapport\\_Kairos%20Future\\_ensidig.pdf](http://www.far.se/PageFiles/10453/FAR_rapport_Kairos%20Future_ensidig.pdf) hämtat 2014-02-02

FAR (2014) Tillgänglig:

<http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/> hämtat 2014-03-12

FAR (2014) Tillgänglig: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Redovisningskonsult/Auktorisation-och-medlemskap/> hämtat 2014-04-05

FAR (2014) Tillgänglig:

<http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/#auktorisering> hämtat 2014-04-05

Freidson, E. (2001). Professionalism: The third logic. Chicago: University of Chicago Press.

Gripsrud, J (2002) Mediekultur och mediasamhälle, Göteborg: Daidalos

Hair, J.F, Black, W.C, Babin, B.J. och Anderson, R.E (2010). Multivariate Data Analysis – a Global Perspective. 7 uppl. New Jersey: Person Education, Inc.

Hekman, D. R., Steensma, K. H., Bigley, G. A., & Hereford, J. F. (2009). Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behaviour. *Journal of Applied Psychology*, 94 (5), 1325-1335.

Ijiri, Y. (1983) On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and public Policy*, 2.75-81

ISA 260 Communication with those charged with governance. Hämtat 2014-02-02

Jacobsen, D.E, (2002) Vad, hur och varför : om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen, Lund : Studentlitteratur.

Jansson, A., Jonnergård, K. & Larsson, U. (2010); Bolagsstyrning - lokala traditioner under global press. Kapitel 1. Workingpaper Linnéuniversitetet

Johansson-Lindfors, M (1993) Att utveckla kunskap : om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning, Lund : Studentlitteratur

Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F., & Arel, B. M. (2008). The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 27 (1), 67-83.

Kearney, K. M (2007) The Nurse's Duty to Report Child Abuse Versus the Attorney's Duty of Confidentiality: The Nurse Attorney's Dilemma. *Journal of Nursing Law*, Volume 11, Number 1

KPMG (2014) Tillgänglig: <http://www.kpmg.com/se/sv/tjanster/Sidor/default.aspx> hämtat: 2014-04-19

Körner, S. (1985). *Statistisk slutledning*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-23531-3.

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.

McGowen, K. R, & Hart, L. E. (1990). Still Different After All These Years: Gender Differences in Professional Identity Formation. *Professional Psychology: Research and Practice*, Vol. 21, No. 2, 118-123

Miles, J.N.V., Shevlin, M.E., (2001). *Applying Regression and Correlation: A Guide for Students and Researchers*. Sage, London.

Nygaard, T (1996) *Sociologisk handlingsteori : en introduktion*, Lund : Studentlitteratur

Ouchi, W.G, & Price, R.L (1978). Hierarchies, Clans, and Theory Z: A New Perspective on Organization Development. *Organizational Dynamics*, Vol. 7 Issue 2, p24-44. 21p

Pallant, J (2010). *SPSS survival manual : a step by step guide to data analysis using SPSS*. Maidenhead : Open University Press/McGrawHill

Pratt, M. G., & Foreman, P. O. (2000). Classifying managerial responses to multiple organizational identities. *Academy of Management Review*, 25 (1), 18-42.

Prop. 2005/06:97. Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.



PwC (2014) Tillgänglig: <http://www.pwc.se/sv/tjanster/index.jhtml> hämtat 2014-04-19

Rae. W. A, Sullivan. J. R, Peña Razo. N, Garcia de Alba. R (2009) Breaking Confidentiality to Report Adolescent Risk-Taking Behavior by School Psychologists. ETHICS & BEHAVIOR, 19(6), 449–460 Taylor & Francis Group, LLC

Reko Svensk standard för redovisningstjänster, utgåva 2013, I. Allmänt om standarden

Revisorslag (SFS 2001:883) § 20, 26 e. Sveriges Rikes Lag 2012. Upplaga 133. Nordstedts Juridik AB

Sánchez Ballesta, J. P., & García-Meca, E. (2005) Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. Managerial Auditing Journal, Vol.20, No. 7, 2005, pp 725-738

Saunders, M., Lewis, P. och Thornhill, A. (2007). Research Methods for Business Students. 4 uppl. England: Pearson Education Limited.

Settles, I. H. (2004). When multiple identities interfere: The role of identity centrality. Personality and Social Psychology Bulletin, 30 (4), 487-500

Smith. H.B & Robinson. G. P (1995) Mental health counseling: Past, present, and future. Journal of Counseling & Development, 74(2), 158-162.

Srfkonsult (2014) Tillgänglig:

<http://www.srfkonsult.se/wp-content/uploads/2013/02/rekoboken.pdf> hämtat 2014-01-27

Srfkonsult (2014) Tillgänglig:

<http://www.srfkonsult.se/auktorisering/auktorerad-redovisningskonsult/> hämtat 2014-03-12

Sweeney, B. & McGarry, C. (2011) Commercial and Professional Audit Goals: Inculcation of Audit Seniors, International Journal of Auditing Int. J. Audit. 15:316–332

Tagesson, T., Dahlgren, M och Håkansson, M. (2005). Swedish Financial Managers' Attitudes towards the Implementation of the IASB's Standards – The Relationship between Attitudes towards Harmonisation and the Internationalisation of the Corporation. *Financial Reporting, Regulation and Governance*, 4 (2), pp.1-24.

Tajfel, H, Turner, J.C (1985). The social identity theory of intergroup behavior. In *Psychology on Intergroup Relations*, edited by S. Worchel, and W. G. Austin, Second edition, 7-24. Chicago, IL: Nelson-Hall.

Talcott, P. (1968). *The structure of social action : a study in social theory with special reference to a group of recent European writers*. 1, New York : Free Press.

Thiruvadi, S., & Huang, H.-W. (2011). Audit committee gender differences and earnings management. *Gender in Management: An International Journal*, 26 (7), 483-498.

Thompson, J. (2008), *Medierna och moderniteten*, Göteborg: Daidalos.

Turner, J.C, Brown, R. J, Tajfel, H., (1979) Social comparison and group interest in group favoritism, *European Journal of Social Psychology*, Vol.9, pp.187-204.

Warren, E.D. & Alzola, M. (2009) Ensuring independent auditors: Increasing the Saliency of the professional identity, *Group Decision and Negotiation*, 18:41-56

Öhman, P: (2004) *Revisorers perspektiv på revision, En fråga om att följa upptrampade stigar*, Luleå Tekniska Universitet, kap 1-2, 5-7

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* Vol. 15, No. 1, 89–114

## **Kapitel 10. Appendix**

### **Appendix 1 - Intressebrev**

Hej,

Ni är inbjuden att medverka i en kortare intervju via telefon eftersom vi tycker att Er yrkesroll är viktig i samhället. Vi utför en studie om auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt och vill med Er hjälp skapa en bättre förståelse för detta. Om Ni vill delar vi gärna med oss av resultatet när studien är klar.

Syftet med studien är att förklara auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt. Studien kommer att användas som grund i en civilekonomuppsats på Linnéuniversitetet i Växjö.Handledare för uppsatsen är lektor Pernilla Broberg och lektor Timur Umans. Intervjun är uppskattad att ta maximalt 20 minuter. Era intervjusvar kommer vi att behandla konfidentiellt. Vi är tacksamma om Ni vill delta.

Med vänliga hälsningar

Maja Krалеva och Sofia Wessberger

Civilekonomprogrammet

Linnéuniversitetet Växjö

Kontakt:

Maja Krалеva (mobil)      Sofia Wessberger (mobil)

(mail)

Kontakt handledare:

Pernilla Broberg (mobil) (mail)

Timur Umans (mobil) (mail)

## Appendix 2 - Följebrev

Hej,

Ni är inbjuden att medverka i en enkätundersökning eftersom vi tycker att Er yrkesroll är viktig i samhället. Vi utför en studie om auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt och vill med Er hjälp skapa en bättre förståelse för detta. Om Ni vill delar vi gärna med oss av resultatet när studien är klar.

Syftet med studien är att förklara auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt. Studien kommer att användas som grund i en civilekonomuppsats på Linnéuniversitetet i Växjö.

Enkäten består av tre påståenden och fem case som tar ca 15 minuter att besvara.Handledare för uppsatsen är lektor Pernilla Broberg och lektor Timur Umans. Era svar kommer vi att behandla konfidentiellt. Vi är tacksamma om Ni vill delta och svara på enkäten senast den 23 april.

Klicka på länken nedan för att delta i enkätundersökningen.

LÄNK

Med vänliga hälsningar

Maja Krалеva och Sofia Wessberger

Civilekonomprogrammet

Linnéuniversitetet Växjö

Kontakt:

Maja Krалеva (mobil) Sofia Wessberger (mobil)

(mail)

## Appendix 3 - Påminnelsebrev 1

Hej igen,

Föra veckan fick Ni en inbjudan att medverka i en enkätundersökning eftersom vi tycker att Er yrkesroll är viktig i samhället. Vi utför en studie om auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt och vill med Er hjälp skapa en bättre förståelse för detta. Om Ni vill delar vi gärna med oss av resultatet när studien är klar.

Syftet med studien är att förklara auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt. Studien kommer att användas som grund i en civilekonomuppsats på Linnéuniversitetet i Växjö.

Enkäten består av tre påståenden och fyra case som tar ca 15 minuter att besvara. Handledare för uppsatsen är lektor Pernilla Broberg och lektor Timur Umans. Era svar kommer vi att behandla konfidentiellt. Vi är tacksamma om Ni vill delta och svara på enkäten senast den 23 april.

Vänligen bortse från detta mail om Ni redan har besvarat enkäten.

Klicka på länken nedan för att delta i enkätundersökningen.

LÄNK

Med vänliga hälsningar

Maja Krалеva och Sofia Wessberger

Civilekonomprogrammet

Linnéuniversitetet Växjö

Kontakt:

Maja Krалеva (mobil) Sofia Wessberger (mobil)

(mail)

## Appendix 4 - Påminnelsebrev 2

Hej igen,

Föra veckan fick Ni en inbjudan att medverka i en enkätundersökning eftersom vi tycker att Er yrkesroll är viktig i samhället. Vi utför en studie om auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt och vill med Er hjälp skapa en bättre förståelse för detta. Om Ni vill delar vi gärna med oss av resultatet när studien är klar.

Syftet med studien är att förklara auktoriserade revisorers och auktoriserade redovisningskonsulters uppfattningar om tystnadsplikt. Studien kommer att användas som grund i en civilekonomuppsats på Linnéuniversitetet i Växjö.

Enkäten består av tre påståenden och fyra case som tar ca 15 minuter att besvara. Handledare för uppsatsen är lektor Pernilla Broberg och lektor Timur Umans. Era svar kommer vi att behandla konfidentiellt. Vi har förlängt sista svarsdag till den 30 april. Vi är tacksamma om Ni vill delta.

Vänligen bortse från detta mail om Ni redan har besvarat enkäten.

Klicka på länken nedan för att delta i enkätundersökningen.

LÄNK

Med vänliga hälsningar

Maja Krалеva och Sofia Wessberger

Civilekonomprogrammet

Linnéuniversitetet Växjö

Kontakt:

Maja Krалеva (mobil) Sofia Wessberger (mobil)

(mail)

## Appendix 5 – Korrelationsmatris auktoriserade revisorer

Revisor	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1. Kön	1																										
2. Ålder	0,09	1																									
3. År byrå	-0,12†	0,489***	1																								
4. År yrke	-0,07	0,88***	0,56***	1																							
5. PwC	0,25***	-0,14* 0,01	-0,04	-0,09	1																						
6. EY	-0,03		0,14†	0,04	0,25***	1																					
7. Deloitte	0,09	0,00	0,11	-0,04	-0,13†	-0,07	1																				
8. KPMG	-0,08	0,05	0,18**	0,05	-0,19**	-0,10	-0,05	1																			
9. Övriga	0,22***	0,10	-0,18**	0,05	0,62***	0,35***	0,17**	0,26***	1																		
10. Prof.ident	0,00	-0,05	0,18*	-0,03	-0,04	0,05	0,01	0,10	-0,05	1																	
11. Org.ident	-0,06	0,01	0,05	0,02	-0,21*	0,10	0,02	0,04	0,10	0,02	1																
12. C1 a	-0,04	0,01	0,08	0,05	0,14†	-0,09	0,01	-0,10	-0,02	-0,13	0,00	1															
13. C1 b	-0,12	0,16†	0,23**	0,20*	0,14	0,03	-0,03	0,00	-0,15†	-0,05	0,15†	0,77***	1														
14. C1 c	0,15†	0,02	0,02	-0,01	0,16†	-0,03	-0,05	-0,09	-0,07	-0,09	0,14†	0,56***	0,44***	1													
15. C1 d	0,00	-0,03	-0,02	-0,03	0,11	0,14	-0,06	-0,05	-0,15†	-0,05	0,07	0,26***	0,28***	0,19*	1												
16. C2 a	0,12	-0,04	0,00	0,03	-0,01	-0,02	-0,13	-0,04	0,09	-0,19*	0,00	0,52***	0,38***	0,31***	0,13	1											
17. C2 b	0,04	0,06	0,13	0,10	0,08	0,05	-0,11	0,06	-0,11	-0,13	-0,06	0,43***	0,51***	0,32***	0,21**	0,78***	1										
18. C2 c	0,21*	-0,01	0,01	0,04	0,07	0,03	-0,20*	-0,16†	0,07	-0,15†	-0,10	0,17*	0,10	0,24**	0,13	0,61***	0,50***	1									
19. C2 d	0,08	-0,02	0,09	0,04	0,06	0,05	0,01	-0,19*	0,01	-0,07	-0,02	0,05	0,07	0,11	0,25***	0,45***	0,45***	0,65***	1								
20. C3 a	0,08	0,02	0,01	0,05	0,11	-0,04	-0,07	-0,03	-0,04	-0,09	-0,04	0,51***	0,45***	0,32***	0,21*	0,67***	0,59***	0,49***	0,42***	1							
21. C3 b	0,02	0,10	0,09	0,12	0,16†	0,03	-0,10	-0,02	-0,13	-0,09	-0,12	0,47***	0,59***	0,35***	0,27***	0,55***	0,70***	0,39***	0,39***	0,85***	1						
22. C3 c	0,20*	0,05	-0,05	0,03	0,08	0,11	-0,07	-0,19*	-0,03	-0,09	-0,06	0,13	0,07	0,26***	0,22**	0,31***	0,21*	0,49***	0,30***	0,47***	0,43***	1					
23. C3 d	0,09	0,07	0,15†	0,08	0,12	0,08	0,07	-0,13	-0,12	0,10	-0,08	0,10	0,15†	0,11	0,46***	0,24**	0,33***	0,38***	0,54***	0,44***	0,47***	0,57***	1				
24. C4 a	0,07	0,04	0,05	0,07	0,11	-0,03	-0,01	-0,05	-0,06	0,22**	-0,07	0,63***	0,53***	0,52***	0,18*	0,41***	0,35***	0,25***	0,06	0,39***	0,34***	0,14	0,00	1			
25. C4 b	-0,10	0,12	0,12	0,14	0,09	0,01	-0,08	0,07	-0,11	0,22**	0,15†	0,54***	0,66***	0,43***	0,24**	0,31***	0,48***	0,16†	0,08	0,36***	0,46***	0,06	0,08	0,81***	1		
26. C4 c	0,01	0,13	0,13	0,14†	0,06	0,01	0,01	-0,10	-0,02	-0,16†	-0,09	0,39***	0,36***	0,34***	0,08	0,32***	0,25***	0,35***	0,19*	0,34***	0,27***	0,29***	0,15†	0,49***	0,45***	1	
27. C4 d	-0,03	-0,11	0,06	-0,12	0,08	0,09	0,10	0,04	-0,19*	0,00	0,03	0,25***	0,25***	0,11	0,47***	0,16†	0,27***	0,13	0,31***	0,20*	0,20*	0,12	0,39***	0,25***	0,32***	0,39***	1

## Appendix 6 – Korrelationsmatris auktoriserade redovisningskonsulter

Konsult	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.	17.	18.	19.	20.	21.	22.	23.	25.	25.	26.	27.
1. Kön	1																										
2. Ålder	-0,09	1																									
3. År byrå	-0,12†	0,49***	1																								
4. År yrke	-0,07	0,88***	0,56***	1																							
5. PwC	0,25***	-0,14*	-0,04	-0,09	1																						
6. EY	-0,03	0,01	0,14*	0,04	-	0,25***	1																				
7. Deloitte	0,09	0,00	0,11	-0,04	-0,13†	-0,07	1																				
8. KPMG	-0,08	0,05	0,18**	0,05	-0,19**	-0,10	-0,05	1																			
9. Övriga	0,20***	0,10	-0,18**	0,05	-	0,63***	-	-0,17	-	0,26***	1																
10. Prof.ident	0,01	0,29*	0,06	0,27*	0,07	-0,05	-0,07	-0,02	0,01	1																	
11. Org.ident	0,09	-0,17	-0,24*	-0,19	-0,04	-0,07	-0,04	-0,05	0,13	0,11	1																
12. C1a	0,00	-0,10	-0,19	-0,10	-0,23†	-0,03	0,20†	-0,11	0,21†	-0,06	-0,07	1															
13. C1b	0,05	-0,07	-0,21†	-0,12	-0,09	-0,02	0,12	-0,21†	0,16	-0,08	0,17	0,38***	1														
14. C1c	-0,10	0,00	0,03	0,02	-0,07	0,17	0,06	0,13	-0,15	-0,07	0,01	0,22†	0,05	1													
15. C1d	0,15	-0,03	-0,05	0,00	-0,03	-0,03	0,11	-0,04	0,02	0,05	0,04	0,15	0,20†	0,31***	1												
16. C2a	-0,10	0,07	0,05	0,10	-0,03	-0,11	0,06	-0,05	0,11	0,02	-0,06	0,39***	0,05	-0,14	-0,04	1											
17. C2b	0,07	0,11	0,05	0,14	-0,10	0,01	0,02	-0,11	0,14	-0,13	-0,01	0,11	0,56***	-0,12	-0,13	0,48***	1										
18. C2c	-0,08	0,06	0,14	0,03	-0,03	0,02	-0,17	0,07	0,04	0,08	-0,03	-0,01	-0,02	0,37***	0,17	0,30**	0,13	1									
19. C2d	-0,02	-0,11	0,07	-0,01	0,14	0,08	-0,03	-0,08	-0,13	-0,14	-0,06	0,03	0,06	0,04	0,38***	0,31**	0,25*	0,38***	1								
20. C3a	-0,09	0,09	0,06	0,08	-0,02	0,07	0,04	-0,14	0,02	-0,20†	0,01	0,33***	0,18	-0,02	-0,17	0,49***	0,37***	0,09	0,18	1							
21. C3b	-0,10	0,13	0,07	0,12	0,02	0,00	0,00	-0,10	0,04	-0,22†	-0,02	0,08	0,50***	-0,12	-0,13	0,25*	0,65***	0,08	0,28*	0,70***	1						
22. C3c	-0,03	0,02	0,02	-0,01	-0,01	0,16	0,01	0,05	-0,14	-0,09	0,13	0,08	0,13	0,21†	0,28*	0,10	-0,01	0,54***	0,18	0,17	0,06	1					
23. C3d	0,01	0,01	0,11	0,04	0,00	0,01	-0,01	-0,13	0,06	-0,08	0,09	-0,10	0,22†	-0,13	0,06	0,13	0,29**	0,15	0,44***	0,22†	0,37***	0,23†	1				
24. C4a	-0,18	0,12	0,07	0,15	-0,27*	0,18	0,14	-0,08	0,10	-0,06	-0,09	0,62***	0,20†	0,02	-0,17	0,39***	0,19	0,10	0,12	0,32**	0,24*	0,10	0,13	1			
25. C4b	0,06	0,07	-0,11	0,03	-0,02	0,01	0,06	-0,22†	0,10	-0,06	0,03	0,20†	0,65***	-0,09	-0,02	0,04	0,46***	-0,05	0,05	0,18	0,56***	0,05	0,27*	0,44***	1		
26. C4c	-0,02	0,09	0,09	0,11	0,11	0,13	-0,23†	0,03	-0,12	0,04	-0,20†	-0,06	-0,11	0,30**	0,28*	0,03	-0,09	0,39***	0,08	-0,03	-0,09	0,46***	-0,11	0,02	0,02	1	
27. C4d	0,09	0,09	0,09	0,17	-0,07	0,03	-0,04	-0,09	0,11	0,07	0,03	0,08	-0,04	0,10	0,61***	0,09	-0,14	0,23*	0,35***	-0,07	-0,10	0,34***	0,14	0,14	0,00	0,43***	1